краткий курс

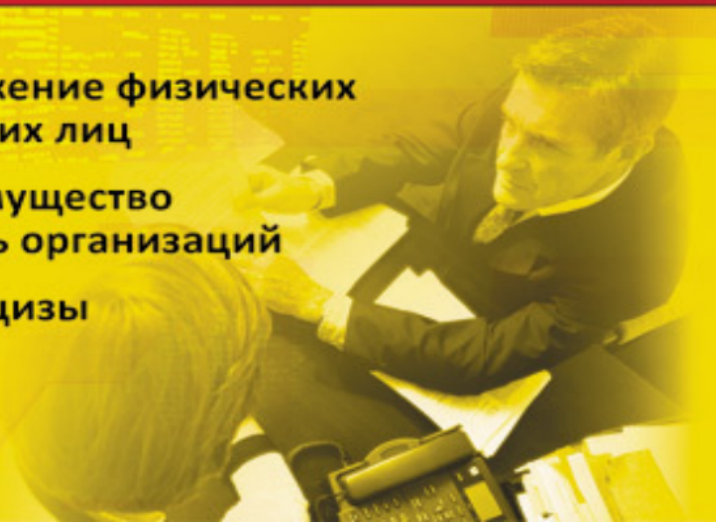
М. В. Акулич

Налоговый учет и отчетность

Налогообложение физических и юридических лиц

Налоги на имущество и на прибыль организаций

ЕСН, НДС, акцизы



ПИТЕР

SHOUT
SHARE
IT

Annotation

В учебном пособии в краткой форме раскрываются различные аспекты налогового учета и учетной политики, объясняются основные понятия и методы, особенности налогового учета различных видов и субъектов деятельности. Материал излагается в соответствии с последними законодательными актами.

Издание предназначено для студентов вузов, а также всех, кто интересуется вопросами налогообложения, организации и ведения бухгалтерского и налогового учета.

- Маргарита Васильевна Акулич
  - Введение
  - Глава 1. Понятия налогового учета и налоговой отчетности
    - Налоговый учет и налоговая политика
      - Основные понятия, связанные с налоговым учетом
        - Налоговый учет
        - Объекты налогового учета
        - Цели налогового учета по отдельным налогам
      - Налоговая учетная политика
        - Общие положения о налоговой учетной политике
        - Особенности ведения налогового учета индивидуальными предпринимателями
    - Документирование налогового учета
      - Система документирования при ведении налогового учета
        -
        - Хранение документов бухгалтерского и налогового учета
        - Изъятие документов налогового учета
        - Обеспечение тайны содержания данных налогового учета
      - Документы налогового учета
        - Первичные учетные документы
        - Унифицированные формы первичной учетной документации
        - Бланки строгой отчетности

- Первичные документы налогового учета
- Аналитические регистры налогового и бухгалтерского учета
  - Общие понятия об аналитических регистрах
  - Формы регистров налогового учета
  - Регистры бухгалтерского учета
  - Формы аналитических регистров налогового учета по налогу на прибыль организаций
  - Регистры промежуточных расчетов
  - Регистры учета хозяйственных операций
- Налоговая отчетность
  - Налоговая декларация
    -
    - Место, сроки и формы представления налоговых деклараций
    - Варианты сдачи налогоплательщиком декларации
    - Перечни междокументных соотношений показателей налоговых деклараций
  - Исправление ошибок в налоговой декларации
    -
    - Корректирующая декларация
    - Особенности возмещения излишне уплаченного налога
    - Уточненная налоговая декларация в отношении организации, которая перестала существовать
    - Освобождение налогоплательщика от ответственности

○ Глава 2. Налоговый учет доходов и расходов по налогу на прибыль организаций
- Методы признания доходов и расходов. Налоговый учет доходов
  - Понятия методов признания доходов и расходов
    - Метод начисления для доходов
    - Метод начисления для расходов
    - Кассовый метод признания доходов и расходов

- Ведение налогового учета доходов
  - Налоговый учет доходов от реализации
  - Налоговый учет внереализационных доходов
  - Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы
- Налоговый учет расходов
  - Налоговый учет расходов на производство и реализацию
    - Прямые расходы на производство и реализацию
    - Оценка остатков незавершенного производства
    - Косвенные расходы на производство и реализацию
  - Начисление амортизации
    - Отнесение имущества к амортизируемому
    - Амортизируемое имущество, не подлежащее амортизации
    - Амортизация нематериальных активов
    - Распределение амортизируемого имущества
    - Методы и порядок расчета сумм амортизации
    - Особенности ведения налогового учета операций
  - Особенности налогового учета расходов по основным средствам
    - Определение стоимости основных средств
    - Резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств
  - Расходы на ремонт основных средств
- Глава 3. Налоговый учет и отчетность по налогообложению юридических лиц
  - Налоговый учет и отчетность по налогу на добавленную стоимость
    - Учетная политика для целей налогообложения налогом на добавленную стоимость
    - Налоговая база (реализация) и момент ее

определения при исчислении налога на добавленную стоимость
    -
    - Момент определения налоговой базы (реализации)
    - Особенности момента определения налоговой базы по отдельным операциям
    - Операции, осуществляемые на территории Российской Федерации, не подлежащие обложению налогом на добавленную стоимость
- Перечень операций, освобождаемых от обложения налогом на добавленную стоимость
- Условия предоставления льгот по освобождению от налогообложения налогом на добавленную стоимость
- Порядок уплаты налога на добавленную стоимость при осуществлении безденежных расчетов
- Применение нулевой ставки налога на добавленную стоимость
- Порядок раздельного учета налога на добавленную стоимость
- Порядок налогового учета налога на добавленную стоимость при возврате некачественного товара
- Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика
    - Порядок и условия освобождения
    - Срок освобождения
    - Утрата права налогоплательщика на освобождение
- Порядок возмещения налога на добавленную стоимость налогоплательщику
- Документы, служащие основанием для принятия предъявленных сумм налога на добавленную стоимость к вычету или возмещению
    - Счет-фактура
    - Учет сумм налога на добавленную стоимость

- Условия и размеры восстанавливаемого налога на добавленную стоимость
- Налоговая декларация по налогам на добавленную стоимость

- Налоговый учет и отчетность по акцизам
  - Подакцизные товары, их состав и особенность акцизного налога
    -
    - Состав отдельных групп подакцизных товаров
    - Особенность акцизного налога
  - Объект обложения акцизами
  - Особенности налогообложения при ввозе и вывозе подакцизных товаров. Особенности освобождения от налогообложения экспорта подакцизных товаров
    - Особенности налогообложения при ввозе подакцизных товаров на территорию России
    - Особенности налогообложения при вывозе подакцизных товаров
    - Особенности освобождения от налогообложения экспорта подакцизных товаров
  - Налоговые ставки, налоговая база, налоговый период
    - Налоговые ставки
    - Налоговая база
    - Налоговый период
  - Определение суммы акциза
  - Предъявление налогоплательщиком исчисленной суммы акциза к оплате покупателю
  - Налоговые вычеты по акцизам
    - Виды налоговых вычетов
    - Условия предоставления налоговых вычетов
  - Действия в отношении суммы акцизов, подлежащей возврату
  - Порядок и сроки уплаты акциза в бюджет
  - Налоговая декларация по акцизам
    -
    - Общая декларация

- Декларация по акцизам на табачные изделия
- Налоговый учет и отчетность по налогу на прибыль организаций
  - Содержание учетной политики по налогу на прибыль организаций
  - Расчет налоговой базы
    -
    - Порядок формирования сумм доходов и расходов
    - Методы и порядок расчета сумм амортизации
    - Создание резервов
  - Методы оценки отдельных видов активов и их списание
  - Ставки налога
  - Порядок уплаты налога в бюджет
  - Налоговая декларация по налогу на прибыль организаций
- Налоговый учет и отчетность по единому социальному налогу
  - Объект налогообложения единым социальным налогом и налоговая база
  - Налоговая база
  - Перечень расходов, не являющихся объектом налогообложения по единому социальному налогу
  - Выплаты, не подлежащие налогообложению единым социальным налогом
  - Налоговые льготы по единому социальному налогу
  - Система взносов в специальные фонды
    -
    - Страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации
    - Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
  - Порядок исчисления единого социального налога. Дата получения доходов
    - Порядок исчисления единого социального налога

- Дата получения доходов
- Порядок и сроки уплаты единого социального налога. Налоговые декларации и регистры налогового учета по единому социальному налогу
  - Порядок и сроки уплаты единого социального налога налогоплательщиками-работодателями
  - Порядок и сроки уплаты единого социального налога налогоплательщиками, не являющимися работодателями
  - Налоговые декларации и регистры налогового учета по единому социальному налогу
- Налоговый учет и отчетность по налогу на имущество организаций
  - Объект налогообложения по налогу на имущество
  - Формирование стоимости облагаемого налогом имущества для исчисления налоговой базы
    -
    - Определение остаточной стоимости имущества
    - Исчисление стоимости облагаемого имущества в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности)
    - Определение стоимости не облагаемого налогом имущества
  - Льготы по налогу на имущество
  - Налоговая база по налогу на имущество
    -
    - Особенности определения налоговой базы в отношении объектов
    - Особенности формирования налоговой базы по налогу на имущество кредитных организаций
    - Особенности определения налоговой базы по налогу на имущество страховых организаций
    - Особенности налогообложения

- имущества, переданного в доверительное управление
- Ставка, порядок и сроки уплаты налога на имущество
- Учет расчетов организации с бюджетом по налогу на имущество
- Порядок налогового учета имущества при переходе организации на уплату единого налога на вмененный доход
- Налоговая отчетность по налогу на имущество
- Налоговый учет и отчетность по платежам за природные ресурсы
  - Налоговый учет и отчетность по водному налогу
    - Объекты налогообложения водным налогом
    - Налоговая база по водному налогу
    - Порядок исчисления и сроки уплаты водного налога
    - Налоговая декларация по водному налогу
  - Налоговый учет и отчетность по налогу на добычу полезных ископаемых
    - Налогоплательщики
    - Объект обложения
    - Перечень полезных ископаемых, облагаемых налогом на добычу полезных ископаемых
    - Налоговая база
    - Налоговый период и налоговые ставки
    - Порядок исчисления и уплаты
    - Налоговая декларация по налогу на добычу полезных ископаемых
  - Налоговый учет и отчетность по лесному доходу
    -
    - Размеры лесных податей
    - Объект обложения лесными податями

○ Глава 4. Налоговый учет и отчетность по налогообложению физических лиц

- Налоговые ставки для исчисления налога для

физических лиц и их отражение в аналитических регистрах
- Особенности определения налоговой базы по налогам для физических лиц
  -
  - Доходы в денежной форме
  - Доходы в натуральной форме
  - Доходы, полученные в виде материальной выгоды
  - Определение налоговой базы по отдельным видам доходов
  - Определение даты фактического получения дохода
- Перечень доходов, не подлежащих налогообложению по налогу для физических лиц
- Условия определения налоговой базы по налогу для физических лиц и налоговые вычеты
- Обязанности по налоговому учету налога
- Представление налоговой отчетности по налогу для физических лиц

- Приложение 1. Регистры промежуточных расчетов
- Приложение 2. Регистры учета хозяйственных операций
- Приложение 3. Обязательные элементы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций
- Приложение 4. Налоговая декларация по единому социальному налогу для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам
- Литература

- notes
  - 1
  - 2
  - 3
  - 4
  - 5
  - 6
  - 7
  - 8
  - 9
  - 10

Маргарита Васильевна Акулич
Налоговый учет и отчетность: Краткий курс

Введение

Важной новацией, установленной главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации, стало введение налогового учета, служащего формированию качественной налоговой отчетности, в российскую практику налогообложения.

Учебное пособие призвано помочь в освоении теоретических основ и практической организации налогового учета и отчетности. Здесь даны основные понятия, связанные с налоговым учетом, отчетностью, налоговой политикой; раскрыты особенности налогового учета и отчетности по ряду налогов и видов деятельности.

Налоговый учет и отчетность представляют собой сложную дисциплину, имеющую как экономические, так и правовые аспекты. Ее изучение является одним из основных направлений подготовки будущих бухгалтеров, финансистов, специалистов по хозяйственному праву.

В книге представлены данные по законодательным и нормативным актам, введенным в действие в 2008 году. Пособие предназначено для студентов высших, средних специальных учебных заведений, слушателей курсов подготовки и повышения квалификации кадров. Оно будет полезным для широкого круга читателей, интересующихся налоговой и учетной проблематикой.

Глава 1. Понятия налогового учета и налоговой отчетности

Налоговый учет и налоговая политика

Основные понятия, связанные с налоговым учетом

Налоговый учет

Согласно статье 313 главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) налоговый учет (НУ) – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

В общем виде налоговый учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации, необходимой для обеспечения эффективного и прозрачного процесса расчета налогов в их взаимосвязи и составления налоговой отчетности в установленном законодательством порядке.

Для правильного понимания налогового учета необходимо осознавать важную роль бухгалтерского учета. Официальный бухгалтерский учет в Российской Федерации служит инструментом финансового регулирования и проведения единой финансовой (и налоговой) политики, обеспечивающим реализацию конституционного права на информацию в сфере предпринимательской деятельности и экономики, основанной на принципах юридического равенства сторон и договорных отношениях, конкуренции и риске. Бухгалтерский учет является одной из конституционных гарантий единого рынка, единства экономического пространства как основы конституционного права России. Исходя из этого, федеральный законодатель вправе возложить на участников предпринимательской и другой экономической деятельности обязанность по ведению официального бухгалтерского учета, а определенным участникам рынка и лицам, действующим в официальном качестве (в том числе налоговым органам), предоставить право доступа к информации по бухгалтерскому учету и проверки его достоверности.

Бухгалтерский учет играет большую роль в формировании налогового учета, который вместе с тем имеет вполне самостоятельное значение. Он призван обеспечить условия:

♦ для учета соответствующим образом налогоплательщиками подлежащих налогообложению объектов;

♦ для эффективного контроля со стороны налоговых органов за правильностью расчета и своевременностью уплаты налогов.

Налоговый учет использует данные бухгалтерского учета. В то же время НУ имеет место во всех случаях, когда на налогоплательщика законодательством о налогах и сборах возложена обязанность ведения своих доходов (расходов) и иных объектов налогообложения, вне зависимости от того, обязан или нет этот налогоплательщик вести бухгалтерский учет и достаточно ли налогоплательщику данных его бухгалтерского учета для решения задач налогового учета.

Основные задачи налогового учета:

♦ формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций;

♦ обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям налоговой отчетности для контроля за соблюдением налогового законодательства;

♦ предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности, связанных с уплатой налогов (избежание штрафов, переплаты, несоблюдение принципа оптимальности налогообложения и др.).

Функции налогового учета охарактеризованы в табл. 1.1.

Таблица 1.1

Функции налогового учета

Функции налогового учета	Характеристики функций
Информационная	Предоставление налоговой информации для планирования, прогнозирования и управления организацией
Контрольная	Контроль за правильностью и своевременностью расчетов с государством, его региональными и местными органами в соответствии с налоговым законодательством

Функции налогового учета	Характеристики функций
Аналитическая	Предоставление информации, касающейся уплаты налогов для проведения финансового анализа организации
Обеспечения эффективного взаимодействия между предприятием и проверяющими органами	Обеспечение проверяющих органов во время проведения камеральной и выездной проверок прозрачной и качественной информацией, касающейся налогов и налогообложения

Под системой налогового учета в широком смысле следует подразумевать систему его правового, методического, технологического и организационного обеспечения. В узком смысле НУ – это особый порядок и механизм учета для исчисления налоговой базы по каждому налогу отчетного (налогового) периода.

Элементами налогового учета являются:

♦ первичные учетные документы;

♦ аналитические документы (регистры) налогового учета;

♦ расчет налоговой базы.

Методология налогового учета состоит из:

♦ приемов использования документов первичного учета для целей налогового учета;

♦ формирования регистров налогового учета, необходимых для последующего составления налоговой отчетности (налоговых деклараций);

♦ способов формирования налоговой учетной политики.

Объекты налогового учета

С помощью налогового учета осуществляется обобщение информации, необходимой главным образом для определения налоговой базы, которая в соответствии с пунктом 1 статьи 53 части первой НК РФ представляет собой стоимостную, физическую и иную характеристику объекта налогообложения. Объектами налогового учета выступают, прежде всего, объекты налогообложения, которыми, согласно новой редакции пункта 1 статьи 38 НК РФ, являются:

♦ реализация товаров (работ, услуг);

♦ имущество;

♦ прибыль;

♦ доход;

♦ расход;

♦ обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную

или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Под имуществом в НК РФ (статья 38) подразумеваются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом РФ (ГК РФ). Объекты гражданских прав – это вещи (включая деньги и ценные бумаги), иное имущество (в том числе имущественные права), работы и услуги, информация, результаты интеллектуальной деятельности – интеллектуальная собственность (в том числе исключительные права на них), нематериальные блага. Товаром для целей налогообложения признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. Для регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое Таможенным кодексом Российской Федерации. Работой признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организаций и (или) физических лиц. Услугой является деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе ее осуществления.

В отношении налога на прибыль организаций объекты налогового учета – это имущество, обязательства и хозяйственные операции, стоимостная оценка которых определяет размер налоговой базы текущего отчетного налогового периода или налоговой базы последующих периодов.

Под объектом учета в целях налогообложения прибыли организаций (глава 25 НК РФ) подразумевается формирование показателей, отражающих данные о доходах, учитываемых в отчетном периоде, а также о затратах, учитываемых в составе признанных расходов отчетного периода, через алгоритм расходов будущих периодов, формирование стоимости амортизируемого имущества и т. д.

Цели налогового учета по отдельным налогам

В статье 313 НК РФ определены цели осуществления налогового учета по налогу на прибыль организаций:

♦ формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода;

♦ обеспечение информацией внутренних и внешних

пользователей для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налога.

Аналогичные цели приемлемы и в отношении налогового учета по другим налогам.

Налоговая учетная политика

Общие положения о налоговой учетной политике

В общем виде учетная налоговая политика (или учетная политика для целей налогообложения) представляет собой совокупность избранных налогоплательщиком способов ведения налогового учета. Существуют два вида учетной политики организации: учетная политика для целей бухгалтерского учета, которая регулируется законодательством о бухгалтерском учете, и учетная политика для целей налогообложения, которая регулируется законодательством о налогах и сборах.

Общие организационные основы принятия и применения учетной политики для целей налогообложения:

♦ принятая организацией учетная политика для целей налогообложения утверждается соответствующими приказами (распоряжениями) руководителя организации;

♦ учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом (распоряжением) руководителя организации;

♦ учетная политика для целей налогообложения является обязательной для всех обособленных подразделений организации;

♦ учетная политика, принятая вновь созданной организацией, утверждается не позднее окончания первого налогового периода и считается применяемой со дня создания организации (статья 167 главы 21 НК РФ).

Приведу общие положения об учетной политике для целей налогообложения.

1. Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно и применяется от одного налогового периода к другому.

2. Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета.

3. Если налогоплательщик начал осуществлять новые виды деятельности, он также обязан определить и отразить в учетной

политике принцип и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности (статья 313 НК РФ).

В налоговой учетной политике должны отражаться решения о любых изменениях, которые будут применяться с начала налогового периода.

Налоговая учетная политика организации является важным инструментом оптимизации налогообложения. Поэтому при ее разработке необходимо решить следующие задачи:

♦ создать оптимальную систему налогового учета на основе тщательного изучения законодательства, продуманного подхода к изменениям в законодательстве, а также исследования взаимосвязи между различными аспектами и направлениями налогообложения;

♦ сделать бухгалтерский учет прозрачным и доступным в понимании для осуществления экономического и финансового анализа;

♦ создать систему бухгалтерской службы, которая бы обеспечивала своевременный и четкий документооборот и учет информации.

Учетная налоговая политика для целей налогообложения может быть утверждена отдельным приказом (распоряжением) руководителя организации либо включена в виде раздела в приказ (распоряжение) руководителя об утверждении общей учетной политики организации (для целей как бухгалтерского учета, так и налогообложения). При втором варианте следует иметь в виду, что издаваемый приказ (распоряжение) должен соответствовать требованиям и законодательства о бухгалтерском учете, и законодательства о налогах и сборах. Поэтому целесообразно сформулировать общие организационные требования к применению учетной политики в целях бухгалтерского и налогового учета.

Особенности ведения налогового учета индивидуальными предпринимателями

Согласно статье 4 Федерального закона «О бухгалтерском учете» граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством Российской Федерации. Индивидуальные предприниматели не обязаны вести бухгалтерский учет, к ним неприменимы положения об учетной политике.

Статьей 221 части второй НК РФ установлено, что индивидуальные предприниматели при исчислении налоговой

базы по налогу на доходы физических лиц имеют право на получение профессиональных налоговых вычетов в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, которые непосредственно связаны с извлечением доходов. Состав расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой 25 НК РФ. В то же время законодательно необходимость или возможность выбора индивидуальными предпринимателями правил налогового учета в целях налогообложения налогом на доходы физических лиц не установлены.

Документирование налогового учета

Система документирования при ведении налогового учета

Система документирования налогового учета аналогична системе регистрации при ведении бухгалтерского учета. В соответствии со статьей 313 НК РФ подтверждением данных налогового учета являются следующие документы.

1. Первичные учетные документы (включая справку бухгалтера), служащие основанием ведения бухгалтерского учета, а также документы, предусмотренные для оформления операций законодательством о налогах и сборах.

2. Аналитические регистры налогового учета – это измененные регистры бухгалтерского учета либо самостоятельные регистры, которые формируются и ведутся по аналогии с регистрами бухгалтерского учета, но без применения двойной записи.

3. Расчет налоговой базы можно представить как документ синтетического налогового учета, аналогичный по функциям синтетическим регистрам бухгалтерского учета, таким как главная книга, журналы-ордера.

Система налогового учета служит обеспечению порядка первичной регистрации фактов хозяйственной деятельности, систематизации фактов и формированию показателей налоговой декларации.

Хранение документов бухгалтерского и налогового учета

В части первой статьи 23 НК РФ закреплена обязанность налогоплательщиков в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов. Срок хранения документов установлен исходя из периода, который может охватывать выездная налоговая проверка. В ее рамках реально проверить период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Документы, составленные для целей бухгалтерского учета, должны храниться в течение сроков, оговоренных в статье 17 Федерального закона «О бухгалтерском учете», а документы, составленные для целей налогового учета, – в течение сроков,

предусмотренных статьей 24 НК РФ. Если документ составлен и для бухгалтерского учета, и для налогового, то он хранится с учетом требований обоих вышеуказанных нормативных актов (то есть не менее пяти лет). Установленный срок хранения начинается после отчетного (налогового) периода, в котором документ использовался в последний раз для составления налоговой отчетности, начисления и уплаты налога, подтверждения полученных доходов и произведенных расходов (письмо Минфина России от 18 октября 2005 года № 03-03-04/2/83).

Отсутствие первичных документов, счетов-фактур или регистров бухгалтерского учета является грубым нарушением правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения и влечет налоговую ответственность (статья 120 НК РФ):

♦ грубое нарушение организацией правил учета доходов, расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения – взыскание штрафа в размере 5000 рублей;

♦ те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода, – взыскание штрафа в размере 15 000 рублей;

♦ те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы, – взыскание штрафов в размере 10 % от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 рублей.

Необеспечение сохранности документов более четырех лет не является нарушением законодательства о налогах и сборах и не может повлечь налоговую ответственность. Статья 120 НК РФ не устанавливает ответственность за отсутствие документов налогового учета.

Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а также порядка и сроков хранения учетных документов влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 минимальных размеров оплаты труда (статья 15.11 КоАП РФ).

Перечень типовых управленческих документов, образующихся в деятельности организаций, с указанием сроков хранения утвержден Федеральной архивной службой Российской Федерации (раздел 4.1 «Бухгалтерский учет и отчетность»).

Изъятие документов налогового учета

Пунктом 8 статьи 9 Закона «О бухгалтерском учете» установлено, что первичные учетные документы могут быть

изъяты только:

- ♦ органами дознания;
- ♦ органами предварительного следствия;
- ♦ органами прокуратуры;
- ♦ судами;
- ♦ налоговыми инспекциями;
- ♦ органами внутренних дел (ОВД).

Основанием для изъятия документов являются постановления указанных органов, вынесенные в соответствии с законодательством Российской Федерации. Главному бухгалтеру или другому должностному лицу при изъятии первичных учетных документов предоставляется право с разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, снять с них копии с указанием основания и даты изъятия.

Действующее законодательство устанавливает различный порядок изъятия документов (в том числе первичных учетных документов), в зависимости от того в пределах какого вида контрольной или правоохранительной деятельности органов государственной власти осуществляется изъятие. Так, возможность изъятия учетных документов предусмотрена в рамках:

- ♦ налогового контроля;
- ♦ финансового контроля;
- ♦ оперативно-розыскной деятельности;
- ♦ уголовно-процессуальной деятельности;
- ♦ производства по делам об административных правонарушениях.

Обеспечение тайны содержания данных налогового учета

Согласно статье 313 НК РФ содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является налоговой тайной. Лица, получившие доступ к данным налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну. За разглашение информации они несут ответственность, установленную законодательством.

Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органом внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда или таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений:

- ♦ разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;
- ♦ об идентификационном номере налогоплательщика;
- ♦ о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах

ответственности за эти нарушения;

♦ предоставляемых налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о сотрудничестве между налоговыми (таможенными или правоохранительными) органами (пункт 1 статьи 102 НК РФ).

Налоговая тайна не подлежит разглашению налоговыми органами, органами внутренних дел, органами государственных внебюджетных фондов и таможенными органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами, за исключением случаев, предусмотренных Федеральным законом. В частности, налоговые органы должны представлять в Пенсионный фонд Российской Федерации копии документов и сведения, необходимые для осуществления пенсионного страхования, включая сведения, составляющие тайну (статья 243 главы 24 НК РФ).

Разглашением налоговой тайны признается в том числе использование или передача другому лицу коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу при исполнении им своих обязанностей (пункт 2 статьи 102 НК РФ). Поступившие в соответствующие органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и доступа. Утрата документов, содержащих сведения, составляющие налоговую тайну, либо разглашение таких сведений влечет дисциплинарную, гражданско-правовую, административную или уголовную ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Документы налогового учета

Первичные учетные документы

Согласно пункту 1 статьи 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, осуществляемые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Это первичные учетные документы, на основании которых ведется бухгалтерский учет. В соответствии со статьей 313 НК РФ данные документы служат также первичными документами, на основании которых ведется налоговый учет.

Документы бухгалтерского и налогового учета должны составляться на русском языке. В случае использования наряду с государственным языком иностранного языка тексты на обоих

языках, если иное не установлено законодательством Российской Федерации, должны быть идентичными по содержанию (статья 3 Федерального закона «О государственном языке Российской Федерации»).

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по формам, содержащимся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Документы, форма которых не предусмотрена в альбомах, должны содержать следующие реквизиты (статья 9 Закона «О бухгалтерском учете»):

- ♦ наименование документа;
- ♦ дату составления документа;
- ♦ наименование организации;
- ♦ содержание хозяйственной операции;
- ♦ измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- ♦ наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- ♦ личные подписи указанных лиц.

Формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности, правила документооборота и технология обработки учетной информации должны утверждаться при принятии учетной политики (статья 6 Закона «О бухгалтерском учете»).

Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные документы исправления могут вноситься только по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений (статья 9 Закона «О бухгалтерском учете»).

В качестве первичных учетных документов, подтверждающих налоговый учет, целесообразно рассматривать не только первичные учетные документы, на основании которых ведется бухгалтерский учет, но и сводные учетные документы (разработочные таблицы и другие документы, группирующие информацию об объектах налогообложения)[1]. Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации. В последнем случае организация обязана изготовлять за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию

контролирующих органов, суда и прокуратуры. При заключении гражданско-правовых договоров или оформлении иных правоотношений, в которых участвуют лица, обменивающиеся электронными сообщениями, обмен этими сообщениями, каждое из которых подписано электронной цифровой подписью или ее аналогом в законодательном порядке, рассматривается как обмен документами (Федеральный закон «Об информации, информационных технологиях и о защите информации»). Следует иметь в виду, что действие Федерального закона «Об электронной цифровой подписи» распространяется только на отношения, возникающие при совершении гражданско-правовых сделок, а также в других предусмотренных законодательством случаях. Законодательство о налогах и сборах предусматривает представление налоговых деклараций только в электронном виде.

Унифицированные формы первичной учетной документации

В настоящее время существуют следующие унифицированные формы первичной учетной документации:

♦ по учету труда и его оплаты:

• по учету кадров;

• по учету рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда;

♦ по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ;

♦ по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения;

♦ по учету торговых операций;

♦ по учету кассовых операций, результатов инвентаризации;

♦ по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте;

♦ по учету основных средств;

♦ по учету нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, а также работ в капитальном строительстве;

♦ по учету сельскохозяйственной продукции и сырья.

Рассматривая унифицированные формы первичной учетной документации, следует упомянуть об установленных Банком России формах расчетных документов, таких как платежное поручение (приложение 1); аккредитив (приложение 5); платежное требование (приложение 9); инкассовое поручение (приложение 13); платежный ордер (приложение 17); реестр счетов (приложение 21); реестр переданных на инкассо расчетных документов (приложение 22); заявление об акцепте, отказе от

акцепта (приложение 24).

Бланки строгой отчетности

На территории Российской Федерации всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг в обязательном порядке применяется контрольно-кассовая техника, включенная в государственный реестр (статья 2 Федерального закона от 22 мая 2003 года «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»). Организации и индивидуальные предприниматели могут осуществлять наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники в случае оказания услуг населению при условии выдачи соответствующих бланков строгой отчетности. К ним относятся квитанции, билеты, проездные документы, талоны, путевки, абонементы и др.

Документы, оформленные на бланках строгой отчетности, являются первичными учетными документами. Данное правило не распространяется на бланки строгой отчетности, предназначенные для осуществления денежных расчетов за проезд наземным пассажирским транспортом общего пользования.

Формами бланков строгой отчетности, применяемыми при оказании услуг ломбарда населению, являются залоговый билет, сохраненная квитанция. Формой бланка строгой отчетности в случае оказания населению услуг по страхованию выступает квитанция на получение страховой премии (взноса) (приказ Минфина России от 17 мая 2006 года № 80н).

Справка бухгалтера – это один из первичных учетных документов, являющихся подтверждением данных налогового учета (статья 313 НК РФ). Справка бухгалтера при ведении налогового учета выполняет функцию уточнения данных бухгалтерского учета. При этом можно выделить три типа корректировок данных бухгалтерского учета посредством справки бухгалтера.

1. Обосновывает необходимость внесения исправительных записей в бухгалтерские учетные регистры в случае выявления ошибок.

2. При недостаточности информации, содержащейся в первичных учетных документах, служит основанием для записей

в регистрах бухгалтерского учета. В этих случаях справка бухгалтера является первичным учетным документом.

3. Применяется для обобщения или группировки некоторых данных бухгалтерского учета в случаях, когда для этих целей не могут быть использованы регистры бухгалтерского учета. При этом справка бухгалтера используется в качестве специальной разработочной таблицы как вспомогательный регистр бухгалтерского учета.

Особое значение среди документов налогового учета имеют первичные документы.

Первичные документы налогового учета

Законодательство о налогах и сборах предусматривает оформление следующих первичных документов налогового учета:

♦ счета-фактуры – для плательщиков налога на добавленную стоимость и акцизов;

♦ налоговой карточки по учету доходов и налога на доходы физических лиц – для налоговых агентов на доходы физических лиц;

♦ карточек учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета) – для налогоплательщиков единого социального налога и плательщиков страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Обязанность по выставлению **счетов-фактур** возложена на налогоплательщиков налога на добавленную стоимость. Согласно статье 168 главы 2 части второй НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг). При реализации товаров (работ, услуг), операции по которым не подлежат налогообложению, а также при освобождении налогоплательщика от исполнения обязанностей налогоплательщика расчетные и первичные учетные документы оформляются и счета-фактуры выставляются без выделения соответствующих сумм налога. При этом на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)». В случае реализации товаров за наличный расчет организациями и индивидуальными предпринимателями розничной торговли и общественного питания (или предоставляющими платные услуги непосредственно населению) требования по оформлению документов и выставлению счетов-фактур считаются

выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или другой документ установленной формы.

В соответствии со статьей 169 НК РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени), сумм НДС к вычету в порядке, который предусмотрен главой 21 НК РФ.

Налогоплательщик должен составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и продаж, если иное не предусмотрено:

♦ при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения, в том числе не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения);

♦ в иных случаях, определенных в установленном порядке.

Счета-фактуры не составляются налогоплательщиками по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг), а также банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению.

В счете-фактуре должны быть указаны (пункт 5 статьи 169 НК РФ):

♦ порядковый номер и дата выписки счета-фактуры;

♦ наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;

♦ наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;

♦ номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);

♦ наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единица измерения (при возможности ее указания);

♦ количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг) исходя из принятых по нему единиц измерения (при возможности их указания);

♦ цена (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) по договору (контракту) без учета налога, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог, – с учетом сумм налога;

♦ стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав без налога;

♦ сумма акциза по подакцизным товарам;

♦ налоговая ставка;

♦ сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, определяемая исходя из применяемых налоговых ставок;

♦ стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав с учетом суммы налога;

♦ страна происхождения товара;

♦ номер таможенной декларации.

Сведения по пунктам 13 и 14 указываются в отношении товаров, страной происхождения которых не является Российская Федерация. Налогоплательщик, реализующий такие товары, несет ответственность только за соответствие указанных сведений в предъявляемых им счетах-фактурах сведениям, которые содержатся в полученных им счетах-фактурах и товаросопроводительных документах.

Аналитические регистры налогового и бухгалтерского учета

Общие понятия об аналитических регистрах

Согласно статье 313 НК РФ налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя регистры налогового учета, или вести самостоятельные регистры налогового учета.

Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы в обязательном порядке должны содержать реквизиты:

♦ наименование регистра;

♦ период (базу) составления;

♦ измерители операции в натуральном (если возможно) и денежном выражении;

♦ наименование хозяйственных операций;

♦ подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление регистров.

Налоговым и иным органам запрещено устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Аналитические регистры налогового учета – это сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный

(налоговый) период, сгруппированных без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета. Данные налогового учета – данные, которые учитываются в разработочных таблицах, справках налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения (статья 314 НК РФ).

Формирование данных налогового учета предполагает непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения (в том числе операций, результаты которых учитываются в нескольких отчетных периодах либо переносятся на ряд лет). Аналитический учет данных налогового учета должен быть организован налогоплательщиком таким образом, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы. Аналитические регистры налогового учета служат для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы.

Наиболее существенным отличием аналитических регистров налогового учета от регистров бухгалтерского учета является отсутствие двойной записи. Дополнительные реквизиты, которыми налогоплательщик может самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета для формирования регистров налогового учета, не должны предусматривать двойной записи. Формально аналитические регистры налогового учета отличаются от регистров бухгалтерского учета источниками ведения. В регистрах налогового учета систематизируются данные, содержащиеся в разработанных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения, в регистрах бухгалтерского учета – данные принятых к учету первичных документов.

Формы регистров налогового учета

Регистры налогового учета в соответствии со статьей 314 НК РФ ведутся в виде специальных форм:

- ♦ на бумажных носителях;
- ♦ в электронном виде и (или) на любых магнитных носителях.

Согласно статье 10 Закона «О бухгалтерском учете» регистры бухгалтерского учета ведутся:

- ♦ в книгах (журналах);
- ♦ на отдельных листках и карточках;
- ♦ в виде машинограмм, полученных с помощью

вычислительной техники;

♦ на магнитных лентах;

♦ на бумажных носителях.

При ведении регистров бухгалтерского учета на машинных носителях информации предусматривается возможность их вывода на бумажные носители (пункт 19 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации).

Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них соответствующих аналитических данных, а также данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организаций для целей налогообложения (статья 314 НК РФ).

В соответствии с главой 25 НК РФ (исходя из принципа непрерывности отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения) регистры налогового учета формируются по всем операциям, которые так или иначе учитываются для целей налогообложения. В случае если порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения соответствует порядку группировки и отражения в бухгалтерском учете, то регистры бухгалтерского учета могут быть заявлены налогоплательщиком как регистры налогового учета.

Регистры бухгалтерского учета

Организация применяет регистры бухгалтерского учета в зависимости от выбранной формы ведения бухгалтерского учета: журнально-ордерной или упрощенной.

Одной из форм счетоводства, основанных на использовании журналов-ордеров, является единая журнально-ордерная форма. В ней применяются два вида бухгалтерских регистров: журналы-ордера и вспомогательные ведомости. Могут также использоваться специальные разработочные таблицы.

В основе построения журналов-ордеров и вспомогательных ведомостей лежит кредитовый признак регистрации хозяйственных операций по синтетическим счетам. Синтетические данные регистрируются по данным первичных документов по кредиту соответствующих счетов в корреспонденции с дебетуемыми счетами. Итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца переносятся в главную книгу. Шахматная контрольная ведомость или шахматный баланс не ведется, и баланс оборотов не составляется. Сальдовый баланс

составляется по данным главной книги с использованием отдельных показателей из учетных регистров. Записи по кредиту каждого синтетического счета в корреспонденции с дебетуемыми счетами делаются в каком-либо одном журнале-ордере. Дебетовые обороты по соответствующему синтетическому счету выявляются в различных журналах-ордерах по мере регистрации в них записей по кредиту корреспондирующих с ним счетов. После перенесения итоговых данных из всех журналов-ордеров в главную книгу в ней выявляются данные по дебету каждого счета. В журналах-ордерах находят отражение однородные и связанные между собой операции. Они предназначены для отражения операций по кредиту нескольких одинаковых по содержанию синтетических счетов, для каждого из которых в регистре отведен раздел или графа.

Главная книга используется в целях обобщения данных журналов-ордеров, взаимной проверки правильности записей по отдельным счетам и для составления отчетного баланса. В этой книге показываются вступительное сальдо, текущие обороты и исходящее сальдо по каждому синтетическому счету. Запись текущих оборотов в главную книгу одновременно представляет регистрацию учетных данных, отраженных в журналах-ордерах.

Журнально-ордерная форма счетоводства для небольших организаций отличается от единой журнально-ордерной формы:

♦ для упрощения техники учета хозяйственные операции, подлежащие отражению на нескольких однородных счетах бухгалтерского учета, могут группироваться и отражаться на одном из них;

♦ в результате группировки хозяйственных операций по некоторым однородным счетам типовые учетные регистры по объему меньше, чем единая журнально-ордерная форма счетоводства.

Упрощенная форма ведения бухгалтерского учета введена в целях поддержки малого предпринимательства. Она может вестись:

♦ по простой форме бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия);

♦ по форме бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.

Простая форма ведения бухгалтерского учета предназначена для малых предприятий, совершающих незначительное количество хозяйственных операций (не более 30 в месяц), не осуществляющих производство продукции и работ, связанных с большими затратами материальных ресурсов. Такие организации могут вести учет всех операций путем их регистрации только в

книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности по форме № К-1 и в ведомости учета заработной платы по форме № В-8. Книга (форма № К-1) является регистром аналитического и синтетического учета, с помощью которого определяется наличие имущества, денежных средств и их источников у малого предприятия на определенную дату и составляется бухгалтерская отчетность. Малое предприятие может вести книгу в виде ведомости, открывая ее на месяц.

Малое предприятие, осуществляющее производство продукции (работ, услуг), может использовать для учета операций ряд регистров бухгалтерского учета (ведомостей учета). Обобщение месячных итогов финансово-хозяйственной деятельности малого предприятия, отраженных в ведомостях, осуществляется в ведомости по форме № В-9, на основании которой составляется оборотная ведомость, служащая основанием для составления бухгалтерского баланса малого предприятия.

От малых предприятий, которые применяют упрощенную форму бухгалтерского учета, следует отличать организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения. Последние ведут учет основных средств и нематериальных активов в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете. В то же время они освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета и ведут учет доходов и расходов по упрощенной форме налогообложения.

Формы аналитических регистров налогового учета по налогу на прибыль организаций

Налогоплательщик анализирует хозяйственные операции и самостоятельно определяет, по каким объектам учета он должен разработать и утвердить формы регистров налогового учета, в которых формируется совокупность всех данных, нужных для правильного определения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций исходя из требований НК РФ по вопросу соответствующих доходов и расходов.

Рекомендации Министерства по налогам и сборам Российской Федерации «Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации» предусматривают 51 форму аналитических регистров налогового учета[2]. Они распределены по соответствующим группам (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Группы аналитических регистров налогового учета

Группы регистров	Характеристики регистров
1. Регистры промежуточных расчетов (13 регистров)	Предназначены для отражения и хранения информации о порядке проведения налогоплательщиками расчетов промежуточных показателей, необходимых для формирования налоговой базы. Промежуточными показателями считаются такие, для которых не предусмотрено отдельных строк в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, однако они участвуют в формировании отчетных данных
2. Регистры учета состояния единицы налогового учета (13 регистров)	Являются источником систематизированной информации о состоянии показателей объектов учета, информация о которых используется более одного отчетного (налогового) периода. Ведение регистра призвано обеспечивать отражение информации о состоянии объекта учета на каждую текущую дату и его изменении во времени
3. Регистры учета хозяйственных операций (7 регистров)	Являются источником систематизированной информации о проводимых организацией операциях, которые тем или иным образом влияют на величину налоговой базы в текущем или будущих периодах
4. Регистры формирования отчетных данных (12 регистров)	Обеспечивают информацией о порядке получения значений конкретных строк налоговой декларации по налогу на прибыль организации
5. Регистры учета целевых средств некоммерческих организаций (3 регистра)	К ним относятся регистр учета поступлений основных средств; регистр учета использования целевых поступлений; регистр учета целевых средств, использованных не по целевому назначению

Для целей ведения рекомендованных МНС регистров налогового учета целесообразно использовать понятия, представленные в табл. 1.3.

Таблица 1.3

Понятия, рекомендованные к использованию для целей ведения налогового учета

Понятия	Характеристики понятий
1. Объекты налогового учета	Имущество, обязательства и хозяйственные операции организации, стоимостная оценка которых определяет размер налоговой базы текущего отчетного (налогового) периода или налоговой базы последующих периодов

Понятия	Характеристики понятий
2. Единицы налогового учета	Объекты налогового учета, информация о которых используется более одного отчетного (налогового) периода
3. Данные налогового учета	Это информация о величине или иной характеристике показателей (значение показателя), определяющих объект учета, которая отражается в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения

Регистры промежуточных расчетов

К этой группе регистров относятся:

♦ регистр-расчет «Формирование стоимости объекта учета»;

♦ регистр-расчет «Учет амортизации нематериальных активов»;

♦ регистр-расчет стоимости списанных сырья и (или) материалов по методу ФИФО (ЛИФО);

♦ регистр-расчет стоимости списанных товаров по методу ФИФО (ЛИФО);

♦ регистр-расчет стоимости сырья, материалов, списанных в отчетном периоде;

♦ регистр учета сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату;

♦ регистр-расчет резерва сомнительных долгов текущего отчетного (налогового) периода;

♦ регистр учета договоров на добровольное страхование работников;

♦ регистр-расчет расходов по добровольному страхованию работников текущего периода;

♦ регистр-расчет расходов на ремонт, учитываемых в текущем и будущих периодах;

♦ регистр учета внереализационных расходов по операциям уступки прав требования, относящихся к будущим периодам;

♦ регистр-расчет резерва расходов на гарантийный ремонт;

♦ регистр-расчет коэффициента для пересчета резерва расходов на гарантийный ремонт.

Формы регистров промежуточных расчетов, рекомендуемые МНС России, представлены в приложении 1.

Регистры учета хозяйственных операций

К данной группе регистров относятся:

♦ регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг;

♦ регистр учета операций выбытия имущества (работ, услуг, прав);

♦ регистр учета поступлений денежных средств;

♦ регистр учета расходов денежных средств;

♦ регистр учета сумм начисленных штрафных санкций;

♦ регистр учета расходов на оплату труда;

♦ регистр учета начисления налогов, включаемых в состав расходов.

Приведенный перечень включает все основные операции, которые

связаны с утратой или получением права собственности на объекты гражданских прав (имущество, в том числе деньги, работы, услуги) по сделкам с третьими лицами.

В отношении проводимых организацией операций по признанию задолженностей перечень может быть дополнен: в частности, в нем нет регистров по учету операций, по выявлению результатов инвентаризации, переоценки имущества (кроме амортизируемого имущества, ценных бумаг) и др.

Формы регистров учета хозяйственных операций, рекомендованные МНС России, представлены в приложении 2.

Налоговая отчетность

Налоговая декларация

Налоговая отчетность состоит из утвержденных налоговых деклараций. Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках расходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) других данных, связанных с исчислением и уплатой налога. Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщика включения в бланк налоговых деклараций сведений, которые не имеют отношения к исчислению и уплате налогов. Обязанностью налогоплательщика является представление в налоговый орган по месту учета налоговых деклараций и расчетов (пункт 1 статьи 23, статья 80 НК РФ).

Новой редакцией статьи 80 НК РФ в обязанности налоговых агентов включено представление в налоговые органы расчетов, предусмотренных частью второй НК РФ. Под используемым в этом случае понятием «расчет» подразумевается ряд документов, к которым относится и налоговая декларация (глава 21 НК РФ). Таким образом, налоговые расчеты в ряде случаев на практике отождествляются с декларациями.

Место, сроки и формы представления налоговых деклараций

Налогоплательщик обязан представлять налоговые декларации в установленные сроки независимо от результатов расчетов сумм налогов к уплате по итогам тех или иных налоговых периодов. Место и сроки представления деклараций (и расчетов) определяются положениями о конкретном налоге. Законодательством однозначно определено представление деклараций (расчетов) крупнейшими налогоплательщиками.

Формы налоговых деклараций (расчетов) утверждаются Министерством финансов Российской Федерации. Декларации по всем налогам на всей территории России сдаются по единым формам.

Варианты сдачи налогоплательщиком декларации

Имеются следующие варианты сдачи налогоплательщиком декларации (расчета):

♦ лично;

♦ через представителя (законного или уполномоченного в соответствии со статьей 4 НК РФ);

♦ по почте с описью вложения;

♦ по телекоммуникационным каналам связи.

Декларации (расчеты) представляются на бумажном носителе или в электронном виде.

С 2008 года в электронном виде обязаны представлять декларации и расчеты налогоплательщики, у которых среднесписочная численность работников на 1 января данного года превысила 100 человек. Исключение может быть сделано для организаций, сведения о которых отнесены к государственной тайне. Способом электронного представления является передача декларации по телекоммуникационным каналам связи. В соответствии с действующими нормативными актами, регулирующими использование системы электронного юридически значимого документооборота, организация представления в налоговые органы отчетности в электронном виде возложена на Федеральную налоговую службу и управления ФНС по субъектам Российской Федерации.

Среднесписочная численность работников за год определяется путем суммирования среднесписочной численности работников за все месяцы отчетного года и деления полученной суммы на 12. Порядок расчета среднесписочной численности работников изложен в постановлении Росстата России от 3 ноября 2004 года № 50.

Если налогоплательщик удовлетворяет установленному критерию, то в течение года представление деклараций и расчетов должно осуществляться в электронном виде.

В ближайшее время (начиная с I квартала 2008 года) все декларации и расчеты будут приведены в так называемую «машиноориентированную» форму, что означает соответствующий регламент разработки проектов форм налоговых деклараций и расчетов (утвержден приказом ФНС России от 24 января 2008 года № ММ-3-13/20@). В соответствии с новыми требованиями обновлены формы отчетности по налогу на имущество организаций (приказ Минфина России от 20 февраля 2008 года № 27н). Аналогичные изменения будут внесены в форму декларации по налогу на прибыль. Готовятся также машиночитаемые формы по земельному и транспортному

налогу. Бланки отчетности по спецрежимам ранее 2009 года менять не планируется. В ближайшее время сохраняются действующие формы деклараций по налогу на добавленную стоимость (НДС), расчетов по авансовым платежам по единому социальному налогу (ЕСН) и пенсионным взносам.

Приказом МНС России от 2 апреля 2002 года № БГ-3-32/169 предусмотрено участие специализированного оператора связи по представлению отчетности в электронном виде. Требования к оператору определены Методическими рекомендациями об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденными приказом МНС России от 10 декабря 2002 года № БГ-3-32/705@.

В соответствии со статьей 76 НК РФ несданная декларация является поводом для «заморозки» инспекторами всех счетов налогоплательщика. Поэтому переход на электронную отчетность, доказывающий представление декларации, выгоден налогоплательщикам.

Перечни междокументных соотношений показателей налоговых деклараций

ФНС России распространила перечни открытых междокументных соотношений показателей налоговых деклараций для использования налогоплательщиками при подготовке к проверке налоговой отчетности (письмо ФНС России от 21 апреля 2006 года № ММ-6-06/430@). С их помощью компания может найти ошибки в своей отчетности.

Указанный перечень представляет собой список несложных формул. Подставив в них цифры из собственных деклараций, бухгалтер может удостовериться, что его отчет не вызовет подозрений у налоговых органов. На основе соответствующих соотношений реально создать несложную компьютерную программу, которая будет автоматически проверять декларации. В результате компания сможет избежать претензий, связанных с невыполнением формальных требований к отчетам.

Исправление ошибок в налоговой декларации

В ситуации выявления ошибок в предъявленной налоговой декларации налогоплательщику необходимо обратиться к норме статьи 81 НК РФ, регулирующей порядок подачи уточненной налоговой декларации.

Если налогоплательщик сдал налоговую декларацию, но затем обнаружил, что в ней не отражены некоторые сведения либо имеются ошибки, приводящие к изменению налогооблагаемой базы и влияющие на размер налога, то в декларацию следует внести изменения. Эти правила распространяются также на сборы (пункт 7 статьи 81 НК РФ).

Налогоплательщику нужно определить, приводят ли ошибки к занижению сумм налога, подлежащих уплате, либо нет. В зависимости от этого у налогоплательщика возникает обязанность (или право) внести необходимые изменения в налоговую декларацию за соответствующий период.

Налогоплательщик имеет право выявить переплату в бюджет и заявить о ней с помощью подачи корректирующей декларации (пункт 1 статьи 81 НК РФ).

Корректирующая декларация

Согласно статьям 54 и 81 НК РФ при обнаружении в текущем налоговом периоде ошибок в исчислении налоговой базы, которая относится к прошлым налоговым периодам, пересчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки.

Налогоплательщиком в текущем налоговом периоде может быть подана уточненная налоговая декларация за тот налоговый период, в котором допущена ошибка (искажение). Дополнительно налоговый орган нередко требует справку-расчет, в которой объясняются причины изменений в ранее поданной декларации. В уточненной налоговой декларации указываются правильно исчисленные суммы налога (сбора), но не разница между правильно исчисленной суммой налога (сбора) и суммой, отраженной в ранее представленной декларации.

Результаты проведенных налоговым органом проверок за уточняемый налоговый период учитывать в корректирующей декларации не следует.

Срок представления уточненной декларации НК РФ не установлен. Налогоплательщик может направить в налоговый орган уточненную декларацию в любое время после обнаружения ошибки. Ошибка будет считаться исправленной при условии подачи налогоплательщиком уточняющей декларации. Если до момента подачи уточненной декларации налоговый орган начнет проверку (или налогоплательщиком будет принято решение о назначении налоговой проверки), в ходе которой будет выявлена ошибка, то подавать налоговую декларацию будет поздно.

Корректирующую налоговую декларацию нужно подавать по

форме, применявшейся в том налоговом периоде, за который производится перерасчет (пункт 5 статьи 81 НК РФ).

Если налогоплательщик не в состоянии установить, когда ошибка или искажение были допущены, перерасчет производится в периоде выявления ошибки (пункт 1 статьи 54 НК РФ), что отражается в декларации за текущий отчетный (налоговый) период.

Налоговый орган вправе повторно провести выездную проверку уточняемого периода (когда в результате уточнений сумма налога (сбора) уменьшается) только в том случае, если он находится в пределах трех лет, предшествующих году, в котором обнаружена ошибка (пункт 10 статьи 89 НК РФ). За пределами трехлетнего периода пересмотр налоговых обязательств невозможен.

В соответствии со статьей 78 НК РФ сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей по этому или иным налогам, погашения недоимки по иным налогам либо возврату. Заявление о зачете излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы (пункт 7 статьи 78 НК РФ). Налогоплательщик, заинтересованный в проведении зачета, должен самостоятельно обеспечить налоговый орган документами, подтверждающими правомерность этого зачета.

Особенности возмещения излишне уплаченного налога по налогу на добавленную стоимость

В отношении НДС пунктом 2 статьи 173 НК РФ устанавливается другая точка отсчета течения срока давности для возмещения излишне уплаченного налога – три года с даты окончания соответствующего налогового периода. Если налоговая декларация подана по истечении трех лет после окончания налогового периода, в котором возможна положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой начисленного НДС, возмещение излишне уплаченного налога не производится. Поэтому в отношении НДС ситуация, когда возмещение возможно, но сроки для проведения налогового контроля истекли, возникнуть не может.

Уточненная налоговая декларация в отношении организации, которая перестала существовать

Еще одна нестандартная ситуация связана с подачей

уточненной налоговой декларации в отношении организации, которая перестала существовать, но у которой имеется правопреемник.

Такая ситуация может иметь место в случае реорганизации юридического лица, проводимой в форме присоединения.

Если организация-правопреемник обнаружила в налоговых декларациях, поданных присоединенным юридическим лицом до его реорганизации, ошибки, которые привели к занижению подлежащей уплате суммы налога, то она обязана внести изменения в данные декларации и представить уточненные декларации от своего имени (письмо Минфина России от 15 марта 2007 года № 03-02-07/1-128).

Уточненная налоговая декларация представляется по месту учета организации-правопреемника. Недоимку по налогу правопреемник должен погасить в бюджет того субъекта, в который этот налог должен быть уплачен присоединенной организацией.

Сама организация должна внести изменения в налоговые декларации по ликвидируемому подразделению и представить уточненную декларацию по месту своего нахождения.

В статью 81 НК РФ Федеральным законом от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ внесен ряд изменений. Так, при обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению сумм налога, подлежащих уплате, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную декларацию в порядке, предусмотренном статьей 81 НК РФ.

Налоговый орган обязан принять текущую налоговую декларацию. Она должна быть зарегистрирована не позднее рабочего дня, который следует за датой ее принятия.

Вопрос о зачете сумм налога по корректирующей декларации должен решаться налоговым органом после регистрации данной декларации. Если налоговый орган принял решение об отмене зачета сумм излишне уплаченного налога, то эта налоговая декларация будет только зарегистрирована.

При положительном решении о зачете инспектор аннулирует первоначальную регистрацию датой уточненной налоговой декларации и зарегистрирует ее заново, но в особом порядке.

Освобождение налогоплательщика от ответственности

Если при подаче уточненной декларации с исправленной ошибкой, выявленной в пределах трехлетнего срока, сумма

налога (сбора) уменьшится (образуется переплата), то налогоплательщик может не подавать уточненную налоговую декларацию.

В соответствии с пунктом 3 статьи 81 НК РФ если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности в случае, если уточненная декларация представлена до того момента, когда он узнал об обнаружении налоговым органом факта неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, которые занижают подлежащие уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки.

Внесение дополнений и изменений в налоговую декларацию в соответствии с НК РФ отражено на рис. 1.1.

В случае если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, налогоплательщик освобождается от ответственности:

♦ при условии, что уточняющая налоговая декларация представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом факта занижения сумм налога к уплате или о назначении выездной налоговой проверки по соответствующему налогу за данный период, если до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и пени;

♦ при представлении уточненной налоговой декларации после выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота сведений в налоговой декларации, а также ошибки, занижающие подлежащие уплате суммы налога.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик должен внести дополнения и изменения в налоговую декларацию
Истек ли срок подачи налоговой декларации или заявления о внесении изменений и дополнений в корректирующую налоговую декларацию?
НЕТ
ДА
Декларация считается поданной в день подачи заявления (ст. 81.2)?
Получил ли плательщик акт налоговой проверки, выявившей соответствующие обстоятельства?
НЕТ
ДА
Истек ли срок уплаты налога?
Истек ли срок уплаты налога?
НЕТ
ДА
НЕТ
ДА
Налогоплательщик освобождается от ответственности
Нарушение правил составления налоговой декларации налогоплательщиком (то есть неотражение или неполное отражение, а также ошибки, приводящие к занижению сумм налогов, подлежащих уплате) влечет взыскание штрафа в размере 5000 рублей
Налогоплательщик освобождается от ответственности в случае, если он уплатил недостающую сумму налога

Рис. 1.1. Внесение дополнений и изменений в налоговую декларацию

Освобождение от ответственности предусматривает освобождение налогоплательщика от взыскания только штрафов, но не пеней (пени не являются мерой налоговой ответственности).

Глава 2. Налоговый учет доходов и расходов по налогу на прибыль организаций

Методы признания доходов и расходов. Налоговый учет доходов

Понятия методов признания доходов и расходов

Метод начисления для доходов

Порядок признания доходов при методе начисления определен статьей 271 НК РФ. При методе начисления в целях налогообложения доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав. По доходам, относящимся к нескольким отчетным периодам, и если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. По производствам с длительным (более 1 налогового периода) технологическим циклом, если условиями заключения договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации этих работ (услуг) распределяется в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам).

Для доходов от реализации датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемая независимо от фактического поступления денежных средств в их оплату (статья 39 НК РФ). Реализацией товаров, работ или услуг признаются:

♦ передача на безвозмездной основе права собственности на товары;

♦ результаты выполненных работ одним лицом для другого лица;

♦ безвозмездное оказание услуг одним лицом другому лицу (а в случаях, предусмотренных НК РФ, – на безвозмездной основе).

При реализации товаров (работ, услуг) по договору комиссии (агентскому договору) налогоплательщиком-комитентом (принципалом) датой получения дохода от реализации признается дата реализации принадлежащего комитенту (принципалу) имущества (имущественных прав), указанная в извещении комиссионера (агента) о реализации и (или) в его отчете.

Признаваемые даты получения доходов для внереализационных доходов представлены в табл. 2.1.

Таблица 2.1

Признаваемые даты получения доходов для внереализационных доходов

Даты	Виды доходов, для которых признаются даты
Дата подписания сторонами акта приемки-сдачи работ, услуг	Доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг), иные аналогичные доходы
Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика	Доходы в виде дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций, безвозмездно полученных денежных средств, сумм возврата ранее уплаченных некоммерческим организациям взносов, которые были включены в состав расходов, иных аналогичных доходов
Дата осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода	Доходы от сдачи имущества в аренду, в виде лицензионных платежей (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности, иных аналогичных доходов
Дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда	Доходы в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушения договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба)
Последний день отчетного (налогового) периода	Доходы в виде сумм, восстановленных резервом или иным аналогичным доходом, в виде распределенного в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе дохода; по доходам от доверительного управления имуществом; иным аналогичным доходам
Дата выявления дохода	Доходы прошлых лет

Дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы при совершении операций с иностранной валютой и драгоценными металлами, а также последнее число текущего месяца	Доходы в виде положительной курсовой разницы по имуществу и требованиям, стоимость которых выражена в иностранной валюте, и положительной переоценки стоимости драгоценных металлов
Дата составления акта ликвидации амортизируемого имущества, оформленного в соответствии с требованиями бухгалтерского учета	Доходы в виде полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимого из эксплуатации амортизируемого имущества
Дата, когда получатель имущества (в том числе денежных средств) фактически использовал его не по целевому назначению либо нарушил условия, на которых оно предоставлялось	Доходы в виде имущества, внереализационных доходов: использованных не по целевому назначению имущества, работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности; целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств; использованных не по целевому назначению средств, предназначенных для формирования резервов по обеспечению безопасности на предприятиях, в состав которых входят опасные и ядерно-опасные производства и объекты, на всех стадиях их жизненного цикла и развития
Дата перехода права собственности на иностранную валюту	Доходы от продажи (покупки) иностранной валюты

При реализации финансовым агентом услуг финансирования под уступку денежного требования, а также реализации новым кредитором, получившим это требование, финансовых услуг дата получения дохода определяется как день последующей уступки этого требования или исполнения требования должником. При уступке налогоплательщиком – продавцом товара права требования другому лицу дата получения уступки права требования определяется как день подписания сторонами акта уступки права требования.

По договорам займа и иным аналогичным договорам, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, в целях налогообложения доход признается полученным и включается в состав соответствующих доходов на конец отчетного периода. При прекращении действия договора до истечения отчетного периода доход признается полученным и включается в состав доходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).

Суммовая разница признается доходом:

♦ у налогоплательщика-продавца – на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права, а при предварительной оплате – на дату реализации товаров и имущественных прав;

♦ у налогоплательщика-покупателя – на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные права, а при предварительной оплате – на дату приобретения товаров (работ, услуг), имущественных или иных прав.

Если доходы выражены в иностранной валюте, для целей налогообложения они пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Центральным банком России на дату признания доходов. Обязательства и требования, выраженные в иностранной валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Центральным банком России на дату перехода права собственности по операциям с указанным имуществом, прекращения (исполнения) обязательств и требований и (или) на последнее число отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше.

Статьи 316 и 317 НК РФ уточняют даты возникновения конкретных доходов от реализации и внереализационных доходов.

Метод начисления для расходов

Порядок признания расходов при методе начисления определен статьей 272 НК РФ. Расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты. Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделки. Если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно.

Если условиями договора предусмотрено получение доходов более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров, расходы распределяются с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. Расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов.

Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, признаются в качестве расходов в следующем порядке.

1. Датой осуществления материальных расходов признается дата передачи в производство сырья и материалов (в части сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары); дата подписания налогоплательщиком акта приемки-передачи услуг (работ) – для услуг (работ) производственного характера.

2. Амортизация признается в качестве расхода ежемесячно (исходя из суммы начисленной амортизации). Расходы в виде капитальных вложений признаются в качестве расходов отчетного периода, на который приходится дата начала амортизации основных средств.

3. Расходы на оплату труда признаются в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы расходов на оплату труда.

4. Расходы на ремонт основных средств признаются в качестве расходов в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, вне зависимости от их оплаты, с учетом особенностей, предусмотренных статьей 260 НК РФ.

5. Расходы по обязательному и добровольному страхованию признаются как расходы в том отчетном периоде, в котором в соответствии с условиями договора налогоплательщиком были перечислены денежные средства на оплату страховых взносов. Если по условиям договора страхования предусмотрена уплата страхового взноса разовым платежом, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы признаются равномерно в течение срока действия договора пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде.

Признание даты осуществления внереализационных и прочих расходов представлено в табл. 2.2.

Таблица 2.2

Признание даты осуществления внереализационных и прочих расходов

Даты	**Виды расходов, для которых признаются даты**
Дата начисления налогов (сборов)	Расходы в виде сумм налогов, сборов и иных обязательных платежей
Дата начисления	Расходы в виде сумм отчислений в резервы

Дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последнее число отчетного периода	Расходы в виде сумм комиссионных сборов, расходов на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы, арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество, иных подобных расходов
Дата перечисления денежных средств с расчетного счета налогоплательщика	Расходы в виде сумм выплаченных подъемных; компенсации за использование для служебных поездок личных автомобилей и мотоциклов
Дата утверждения авансового отчета	Расходы на командировки, содержание служебного транспорта, представительские расходы, иные подобные расходы
Дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы, а также последнее число текущего месяца	Расходы в виде отрицательной курсовой разницы по имуществу и требованиям, стоимость которых выражена в иностранной валюте, и отрицательной переоценки стоимости драгоценных металлов
Дата реализации или иного выбытия ценных бумаг	Расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, включая их стоимость
Дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда	Расходы в виде сумм штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба)
Дата реализации долей, паев	Расходы в виде стоимости приобретения долей, паев

По договорам займа и иным аналогичным договорам, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на конец соответствующего отчетного периода. При прекращении действия договора до истечения отчетного периода расход признается осуществленным и включается в состав расходов на дату прекращения действия договора.

Расходы по приобретению переданного в лизинг имущества признаются в качестве расходов в тех отчетных периодах, в которых предусмотрены арендные (лизинговые) платежи. Указанные расходы учитываются в сумме, пропорциональной сумме арендных (лизинговых) платежей.

Суммовая разница признается расходом:

♦ у налогоплательщика-продавца – на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права (а при предварительной оплате –

на дату реализации товаров, имущественных прав);

♦ у налогоплательщика-покупателя – на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные права (а при предварительной оплате – на дату приобретения товаров, имущества, имущественных или иных прав).

Если расходы выражены в иностранной валюте, для целей налогообложения они пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка России на дату признания расхода. Обязательства и требования, которые выражены в иностранной валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка на дату перехода права собственности при совершении операций с таким имуществом, прекращения (исполнения) обязательств и требований и (или) на последнее число отчетного периода в зависимости от того, что произошло раньше.

Кассовый метод признания доходов и расходов

Порядок определения доходов и расходов при кассовом методе установлен статьей 273 НК РФ. Организации (за исключением банков) имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров этих организаций (без учета налога на добавленную стоимость) не превысила 1 млн рублей за каждый квартал.

При кассовом методе для целей налогообложения датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, другого имущества и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности перед налогоплательщиком иным способом.

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты. Оплатой товара и (или) имущественных прав признается прекращение встречного обязательства налогоплательщиком – приобретателем указанных товаров и имущественных прав перед продавцом, которое связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг, передачей имущественных прав).

Расходы учитываются с учетом их особенностей (табл. 2.3).

Таблица 2.3

Особенности учета расходов

Виды расходов	Учет расходов
Материальные расходы, а также расходы на оплату труда (аналогичный порядок устанавливается в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами и при оплате услуг третьих лиц)	Учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности – в момент погашения. Расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство
Амортизация (аналогичный порядок применяется в отношении капитализируемых расходов)	Учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный период. При этом допускается амортизация только оплаченного налогоплательщиком амортизируемого имущества, используемого в производстве
Расходы на уплату налогов и сборов	Учитываются в составе расходов в размере их фактической уплаты налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность

Налогоплательщики, которые определяют доходы и расходы по кассовому методу, не учитывают в целях налогообложения в составе доходов и расходов суммовые разницы, если по условиям сделки обязательство (требование) выражено в условных денежных единицах.

Если налогоплательщик, перешедший на определение доходов и расходов по кассовому методу, в течение налогового периода превысил предельный размер суммы выручки от реализации товаров, то он обязан перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в течение которого было допущено такое превышение.

Ведение налогового учета доходов

Налоговый учет доходов от реализации

Согласно статье 316 НК РФ доходы от реализации определяются по видам деятельности; если для данного вида деятельности предусмотрен иной порядок налогообложения,

применяется иная ставка налога либо предусмотрен иной, отличный от общего порядка учет прибыли и убытка, полученных от этого вида деятельности. Сумма выручки от реализации определяется на дату признания доходов и расходов в соответствии с выбранным налогоплательщиком методом признания доходов и расходов для целей налогообложения.

Статьей 316 НК РФ установлено:

♦ если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в валюте иностранного государства, то сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли на дату реализации;

♦ если цена реализуемого товара, имущественных прав выражена в условных единицах, то сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли по курсу, установленному Центральным банком на дату реализации;

♦ если реализация производится через комиссионера, то налогоплательщик-комитент определяет сумму выручки от реализации на основании извещения комиссионера о реализации принадлежащего комитенту имущества (имущественных прав). Комиссионер обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация, известить комитента о дате реализации принадлежавшего ему имущества;

♦ если при реализации расчеты производятся на условиях предоставления товарного кредита, то сумма выручки определяется на дату реализации и включает в себя сумму процентов, начисленных за период от момента отгрузки до момента перехода права собственности на товары;

♦ проценты, которые начислены за пользование товарным кредитом с момента перехода права собственности на товары до момента полного расчета по обязательствам, включаются в состав внереализационных доходов.

Налоговый учет внереализационных доходов

В соответствии со статьей 250 НК РФ внереализационными признаются доходы налогоплательщика:

♦ от долевого участия в других организациях, за исключением дохода, направленного на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров организации;

♦ в виде курсовой разницы, образующейся из-за отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного Центральным банком на дату перехода права собственности на иностранную валюту;

♦ в виде признанных или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступивших в законную силу штрафов, пеней и (или) других санкций за нарушение договорных обязательств и сумм возмещения убытков или ущерба;

♦ от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном статьей 249 НК РФ;

♦ от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (в частности, от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы, другие виды интеллектуальной собственности), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке, который установлен статьей 249 НК РФ;

♦ в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;

♦ в виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов в порядке и на условиях, которые установлены в ряде статей НК РФ (статьи 266, 267, 292 и др.);

♦ в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав (кроме случаев, указанных в статье 251 НК РФ);

♦ в виде дохода, распределяемого в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе (учитываемого в порядке, предусмотренном статьей 278 НК РФ);

♦ в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном периоде;

♦ в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте (в том числе по валютным счетам в банках), проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты;

♦ в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами или законодательством Российской Федерации атомными станциями в целях повышения их безопасности, используемых не для производственных целей;

♦ в виде стоимости полученных материалов или иного

имущества при демонтаже, разборке или ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств (за исключением стоимости материалов и другого имущества, которые получены при демонтаже, разборке, ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых в соответствии с Конвенцией о запрещении химического оружия и его уничтожении);

♦ в виде использованных не по целевому назначению имущества, работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования (кроме бюджетных средств);

♦ в виде использованных не по целевому назначению организациями, в состав которых входят особо радиоактивно опасные и ядерноопасные производства и объекты, средств, предназначенных для формирования резервов по обеспечению безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях их жизненного цикла и развития (в соответствии с законодательством Российской Федерации об использовании ядерной энергии);

♦ в виде сумм, на которые в отчетном периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала (фонда) организации, если такое уменьшение осуществлено с отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации, за исключением случаев уменьшения уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации;

♦ в виде сумм возврата от некоммерческой организации ранее уплаченных взносов (вкладов), если такие взносы (вклады) ранее были учтены в составе расходов при формировании налоговой базы;

♦ в виде сумм кредиторской задолженности, списанной из-за истечения срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением списания и (или) уменьшения иным образом кредиторской задолженности налогоплательщика перед бюджетом разных уровней в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства России. Положения этого пункта не распространяются на списание ипотечным агентом кредиторской задолженности в виде обязательств перед владельцами облигаций с ипотечным покрытием;

♦ в виде доходов, полученных от операций с финансовыми инструментами срочных сделок (с учетом положений НК РФ);

♦ в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены при

инвентаризации;

♦ в виде стоимости продукции средств массовой информации и книжной продукции, подлежащей замене при возврате (либо списании такой продукции по основаниям, предусмотренным НК РФ).

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы

Согласно статье 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы:

♦ в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, полученных от других лиц при предварительной оплате товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

♦ в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;

♦ в виде имущества, имущественных или неимущественных прав, которые имеют денежную оценку и получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации, включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером);

♦ в виде имущества, имущественных прав, полученных в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) в случае выхода из хозяйственного общества или товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества или при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

♦ в виде имущества, имущественных прав и (или) неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в пределах вклада участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) либо его правопреемником при выделении его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора (или раздела такого имущества);

♦ в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в законодательном порядке;

♦ в виде основных средств и нематериальных активов, полученных безвозмездно в соответствии с международными договорами и законодательством Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности,

используемых для производственных целей;

♦ в виде имущества, полученного государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней;

♦ в виде имущества, поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также за счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) другого доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов согласно условиям заключенных договоров;

♦ в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа и в счет погашения заимствований;

♦ в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:

• от организации, если уставной (складочный) капитал получающей или передающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада (доли) другой стороны;

• от физического лица, если капитал получающей стороны на 50 % состоит из вклада этого физического лица;

♦ в виде сумм процентов, полученных в соответствии с требованиями статей 78, 79, 176, 203 НК РФ;

♦ в виде сумм гарантийных взносов в специальные фонды, создаваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам, получаемых при осуществлении клиринговой деятельности либо деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг;

♦ в виде имущества, полученного в пределах целевого финансирования;

♦ в виде стоимости дополнительно полученных организацией-акционером акций, распределенных между акционерами (по решению общего собрания);

♦ в виде положительной разницы, образовавшейся из-за переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке прейскурантов расчетных цен на драгоценные камни;

♦ в виде сумм, на которые в отчетном периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации;

♦ в виде стоимости материалов и другого имущества, которые получены при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтоженных в соответствии с Конвенцией о запрещении химического оружия;

♦ в виде стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и других объектов сельскохозяйственного назначения, построенных за счет средств бюджетов всех уровней;

♦ в виде имущества и (или) имущественных прав, которые получены организациями из государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов Российской Федерации в целях его восстановления и содержания;

♦ в виде сумм кредиторской задолженности по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации (или по решению Правительства России);

♦ в виде имущества, безвозмездно полученного государственными, муниципальными и негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, а также на ведение уставной деятельности;

♦ в виде основных средств, полученных организациями, входящими в структуру Российской оборонной спортивно-технической организации (РОСТО), использованных на военную подготовку граждан в соответствии с законодательством Российской Федерации;

♦ в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости;

♦ в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг;

♦ в виде средств и другого имущества, которые получены унитарными предприятиями от собственника имущества этих предприятий (или уполномоченного им органа);

♦ в виде имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, которые получены религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения;

♦ в виде сумм, полученных операторами универсального обслуживания из резерва универсального обслуживания в соответствии с законодательством Российской Федерации в области связи;

♦ в виде имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, полученных ипотечным агентом в связи с его уставной деятельностью;

♦ в виде имущества, которое получено медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в

системе обязательного медицинского страхования, от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование за счет резерва финансирования предупредительных мероприятий;

♦ в виде сумм дохода от инвестирования средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, полученных организациями, выступающими как страховщики по обязательному пенсионному страхованию;

♦ в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором;

♦ судовладельцев, полученные от эксплуатации судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов.

При определении налоговой базы также не учитываются целевые поступления, за исключением поступлений в виде подакцизных товаров.

Налоговый учет расходов

Налоговый учет расходов на производство и реализацию

Прямые расходы на производство и реализацию

Расходы на производство и реализацию, осуществляемые в отчетном (налоговом) периоде, подразделяются на прямые и косвенные. Налогоплательщик может самостоятельно производить это деление.

К прямым расходам согласно статье 318 НК РФ могут быть отнесены:

♦ материальные затраты, определяемые в соответствии со статьей 254 НК РФ;

♦ расходы на оплату труда персонала, участвующего в производстве товаров, выполнении работ, оказании услуг, а также суммы единого социального налога и расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;

♦ суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

В соответствии с рекомендациями МНС России при формировании прямых расходов целесообразно иметь в виду следующее[3].

1. При определении расходов на оплату труда необходимо учесть, что к таким расходам не относятся расходы на оплату труда персонала подразделения, занятого исключительно либо хранением товаров, либо заготовлением материально-производственных запасов, либо сбытом товаров, работ, услуг и т. п. Такой же подход нужно применять при определении основных средств, амортизация по которым включается в состав прямых расходов. Суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым, в частности, для управления организацией, и по нематериальным активам учитываются в составе косвенных расходов в порядке, предусмотренном в статье 318 НК РФ.

2. В состав прямых расходов не включаются расходы по добровольному страхованию всех работников организации.

Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в

стоимости которых они учтены в соответствии со статьей 319 НК РФ. Налогоплательщики, оказывающие услуги, могут относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного периода без распределения на остатки незавершенного производства (НЗП). Если по отдельным видам расходов имеются ограничения по размеру расходов, принимаемых для целей налогообложения, то база для исчисления предельной суммы таких расходов определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. По расходам налогоплательщика, связанным с добровольным страхованием (пенсионным обеспечением) своих работников, для определения предельной суммы учитывается срок действия договора в налоговом периоде (начиная с даты вступления такого договора в силу).

В статье 319 НК РФ определено, что оценка остатков готовой продукции на складе на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках готовой продукции на складах и суммы прямых расходов, осуществленных в текущем месяце, уменьшенных на сумму прямых расходов, относящихся к остаткам НЗП. Оценка остатков готовой продукции на складе исчисляется как разница между суммой прямых затрат, приходящейся на остатки готовой продукции на начало текущего месяца, увеличенной на сумму прямых затрат, которая приходится на выпуск продукции в текущем месяце (за минусом суммы прямых затрат, приходящейся на остаток НЗП), и суммой прямых затрат, приходящейся на отгруженную в текущем месяце продукцию.

Оценка остатков отгруженной, но не реализованной на конец текущего месяца продукции производится с помощью данных об отгрузке и суммы прямых расходов, осуществляемых в текущем месяце (уменьшенных на сумму прямых расходов, относящихся к остаткам НЗП и остаткам готовой продукции на складе). Оценка остатков отгруженной, но не реализованной на конец текущего месяца продукции рассчитывается как разница между суммой прямых затрат, приходящейся на остатки отгруженной, но не реализованной готовой продукции на начало текущего месяца, увеличенной на сумму прямых затрат, которые относятся на отгруженную продукцию в текущем месяце (за минусом суммы прямых затрат, приходящейся на остатки готовой продукции на складе), и суммой прямых затрат, которые приходятся на реализованную в текущем месяце продукцию.

Когда налогоплательщик использует изготовленную им

продукцию в качестве объектов основных средств, первоначальная стоимость такого объекта определяется по той же стоимости, по которой формируется стоимость готовой продукции (статья 257 НК РФ). Данная стоимость формируется исходя не из всех расходов, связанных с ее производством, а лишь на основе расходов, относящихся к прямым. Стоимость сырья, запасных частей, комплектующих, полуфабрикатов и т. п. объектов, созданных самим налогоплательщиком, определяется исходя из тех же принципов (статья 254 НК РФ).

Прямые расходы, связанные с производством конкретного вида продукции, включаются в стоимость этой продукции, а их распределение по фазам производства осуществляется пропорционально доле сырья по каждой фазе. Поэтому предприятие должно обеспечить данные о количестве исходного сырья в единице продукции на каждой фазе производства. Если организация занимается различными видами деятельности или производит различные виды продукции, то механизм распределения применяется в рамках выпуска каждого вида изделий. Если производство каждого вида товаров в рамках одного технологического процесса относится к разным сферам деятельности, к которым применяются различные методы оценки НЗП, то налогоплательщик может использовать единый способ распределения прямых затрат, предложенный статьей 319 НК РФ, по своему выбору.

Налогоплательщик должен формировать стоимость товарной продукции, изготавливаемой каждым цехом. Такая стоимость формируется с учетом только прямых расходов, относящихся к производству продукции этим цехом. Если цех изготавливает полуфабрикаты, то их стоимость является прямыми расходами и включается в стоимость готовой продукции, изготавливаемой с применением полуфабрикатов. Когда определить отнесение прямых расходов к конкретному производственному процессу нереально, налогоплательщик сам определяет механизм распределения расходов с применением экономически обоснованных показателей.

При использовании механизма распределения прямых расходов на остатки незавершенного производства, остатки готовой продукции, отгруженные товары (предусмотренного статьей 319 НК РФ), целесообразно учитывать, что суммы этих остатков, определенные на конец месяца, учитываются при распределении прямых расходов в следующем месяце.

Для определения объема выполняемых заказов налогоплательщик может выбрать стоимость заказов или натуральные показатели (если показатели по различным заказам

сопоставимы). Данный выбор должен быть отражен в учетной политике для целей налогообложения по каждой категории заказов.

Определение вариантов учета стоимости изготавливаемой продукции (работ, услуг) осуществляется налогоплательщиком самостоятельно, что отражается в учетной политике и используется в течение ряда лет.

Оценка остатков незавершенного производства

Под незавершенным производством в целях главы 25 НК РФ подразумевается продукция (работы, услуги) частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом (статья 319 НК РФ). В НЗП включаются законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги. К нему относятся также остатки невыполненных заказов производств и полуфабрикатов собственного производства. Материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к НЗП, если уже подверглись обработке.

Оценка остатков НЗП на конец текущего месяца осуществляется с помощью данных первичных учетных документов о движении и об остатках сырья и материалов, готовой продукции по цехам (производствам и прочим производственным подразделениям) и данных налогового учета о сумме произведенных в текущем месяце прямых расходов.

Налогоплательщик самостоятельно определяет порядок распределения прямых расходов на НЗП и изготовленную в текущем месяце продукцию с учетом соответствия осуществляемых расходов изготовленной продукции. Этот порядок распределения прямых расходов (формирования стоимости НЗП) устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения и должен применяться в течение не менее двух налоговых периодов. Если отнести прямые расходы по изготовлению данного вида продукции нереально, то налогоплательщик в своей учетной политике самостоятельно определяет механизм распределения указанных расходов следующего месяца. По окончании налогового периода сумма остатков НЗП на конец налогового периода включается в состав материальных расходов следующего налогового периода (в порядке и на условиях, предусмотренных статьей 319 НК РФ).

Если в процессе производства конечной продукции у организации на определенном промежуточном этапе общего технологического процесса образуется товарная продукция,

реализуемая на сторону, то расчет НЗП ведется по каждому виду промежуточной товарной продукции.

Суммы остатков НЗП, определенные на конец месяца, учитываются при распределении прямых расходов в следующем месяце.

Если налогоплательщик определяет нормативную (плановую, сметную) стоимость НЗП лишь в разрезе элементов, относящихся к прямым расходам, то фактическая стоимость учитывается как стоимость НЗП, исчисленная в соответствии с порядком, предусмотренным статьей 319 НК РФ.

Косвенные расходы на производство и реализацию

К косвенным расходам относят все иные суммы расходов (за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со статьей 265 НК РФ, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного периода).

В состав косвенных расходов включаются расходы, произведенные в течение предыдущих отчетных периодов и сформировавшие определенные группы расходов, часть которых включается в расходы текущего периода (например, расходы, связанные с освоением природных ресурсов, на осуществление НИОКР). Сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных НК РФ. В таком же порядке включаются в расходы текущего периода и внереализационные расходы.

Стоимость результатов работ и услуг структурных подразделений налогоплательщика, затраты на которые входят в состав материальных расходов (косвенные затраты), определяется аналогично стоимости, по которой формируется стоимость готовой продукции (статья 319 НК РФ).

Когда вспомогательное производство выполняет работы (оказывает услуги) для основного производства, их стоимость формируется на основании прямых расходов, относящихся к деятельности конкретного цеха. Однако данная стоимость причисляется к косвенным расходам, относящимся к деятельности этого цеха.

Начисление амортизации

Отнесение имущества к амортизируемому

В соответствии со статьей 256 НК РФ амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и другие объекты интеллектуальной собственности, находящиеся у налогоплательщика на праве собственности, которые используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом также являются капитальные вложения и предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя.

Амортизируемое имущество, полученное организацией от собственника имущества в соответствии с законодательством Российской Федерации об инвестиционных соглашениях в сфере деятельности по оказанию коммунальных услуг или законодательством Российской Федерации о концессионных соглашениях, подлежит амортизации в течение срока действия инвестиционного или концессионного соглашения в порядке, установленном главой 25 НК РФ. Порядок амортизации имущества, полученного унитарным предприятием от собственника его имущества в оперативное управление или хозяйственное ведение, также регламентирован главой 25 НК РФ. При этом ГК РФ предусмотрено, что в хозяйственное ведение и оперативное управление имущество передается только унитарным предприятиям.

Что касается стоимости имущества, которое признается амортизируемым, то в 2008 году его первоначальная стоимость увеличена с 10 000 рублей до 20 000 рублей. Соответствующие поправки внесены в пункт 1 статьи 256 НК РФ: имущество стоимостью 20 000 рублей в налоговом учете должно включаться в состав запасов, а имущество более 20 000 рублей – в состав основных средств. Срок полезного использования амортизируемого имущества составляет более 12 месяцев.

Статьей 256 НК РФ установлено, что не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок.

Амортизируемое имущество, не подлежащее амортизации

Не подлежат амортизации:

- ♦ имущество бюджетных организаций (за исключением

имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности);

♦ имущество некоммерческих организаций, которое получено в качестве целевых поступлений (или приобретенное за счет средств целевых поступлений) и используемое для реализации некоммерческой деятельности;

♦ имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования. Эта норма не применяется в отношении имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации;

♦ объекты внешнего благоустройства (лесного и дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судоходной обстановки), иные аналогичные объекты;

♦ продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (кроме рабочего скота);

♦ приобретенные издания (книги, брошюры, иные подобные объекты), произведения искусства;

♦ имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, поступивших в соответствии со статьей 251 НК РФ;

♦ приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение этих прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия договора (имеются в виду договор коммерческой концессии и лицензионный договор).

Согласно статье 256 НК РФ из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства:

♦ переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;

♦ переведенные по решению руководства организации на расконсервацию продолжительностью свыше трех месяцев;

♦ находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации свыше 12 месяцев.

Амортизация нематериальных активов

Согласно статье 257 НК РФ нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве

продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации в течение длительного времени (свыше 12 месяцев). Для признания нематериального актива необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака).

К нематериальным активам относятся:

♦ исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

♦ исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;

♦ исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;

♦ исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;

♦ исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;

♦ владение «ноу-хау», секретной формулой или процессом, информацией в отношении коммерческого, промышленного либо научного опыта.

Первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования (за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, предусмотренных НК РФ). Стоимость нематериальных актов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов, расходов на оплату труда, расходов на услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств (за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ).

К нематериальным активам не относятся:

♦ не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

♦ интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

Как установлено статьей 258 НК РФ, срок полезного

использования объекта нематериальных активов определяется исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством Российской Федерации или применимым законодательством иностранного государства, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами.

Распределение амортизируемого имущества по амортизационным группам

Согласно статье 258 НК РФ амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Срок полезного использования (СПИ) – это период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. СПИ определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями статьи 258 НК РФ и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством России (табл. 2.4).

Таблица 2.4
Классификация основных средств (имущества)

Амортизационные группы	Имущество и сроки его полезного использования
Первая группа	Все недолговечное имущество, СПИ – от 1 года до 2 лет включительно
Вторая группа	Имущество, у которого СПИ свыше 2 лет до 3 лет включительно
Третья группа	Имущество, у которого СПИ свыше 3 лет до 5 лет включительно
Четвертая группа	Имущество, у которого СПИ свыше 5 лет до 7 лет включительно
Пятая группа	Имущество, у которого СПИ свыше 7 лет до 10 лет включительно
Шестая группа	Имущество, у которого СПИ свыше 10 лет до 15 лет включительно
Седьмая группа	Имущество, у которого СПИ свыше 15 лет до 20 лет включительно
Восьмая группа	Имущество, у которого СПИ свыше 20 лет до 25 лет включительно
Девятая группа	Имущество, у которого СПИ свыше 25 лет до 30 лет включительно
Десятая группа	Имущество, у которого СПИ свыше 30 лет

Методы и порядок расчета сумм амортизации

Согласно статье 259 НК РФ налогоплательщики начисляют амортизацию линейным либо нелинейным методом. Эта статья устанавливает, что налогоплательщик применяет линейный метод начисления амортизации к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую – десятую амортизационные группы. К остальным основным средствам налогоплательщик вправе применять линейный или нелинейный метод начисления амортизации. Выбранный налогоплательщиком метод не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по объекту амортизируемого имущества. Начисление амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества производится в соответствии с нормой амортизации, определенной для данного объекта исходя из срока полезного использования.

При применении **линейного метода** сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта. При данном методе норма

амортизации определяется как:

$$k = (1 / n) \times 100\ \%,$$

где k – норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

n – срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

При использовании **нелинейного метода** сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение остаточной стоимости объекта амортизируемого имущества и нормы амортизации, определенной для данного объекта. При этом методе норма амортизации рассчитывается так:

$$k = (1 / n) \times 100\ \%,$$

где k – норма амортизации в процентах к остаточной стоимости, применяемая к данному объекту амортизируемого имущества;

n – срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

С месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества достигнет 20 % от первоначальной (восстановительной) стоимости этого объекта, амортизация начисляется в следующем порядке.

1. Остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества в целях начисления амортизации фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов.

2. Сумма начисляемой за один месяц амортизации в отношении данного объекта амортизируемого имущества определяется путем деления базовой стоимости данного объекта на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта.

Независимо от выбранного налогоплательщиком метода начисления амортизации по имуществу, введенному в эксплуатацию до вступления в силу главы 25 НК РФ, начисление амортизации осуществляется исходя из остаточной стоимости. Сумма начисленной за один месяц амортизации определяется как:

♦ произведение остаточной стоимости и нормы амортизации (исчисленной исходя из оставшегося срока полезного использования), установленной налогоплательщикам для этого

имущества в соответствии со статьей 259 НК РФ, – при использовании нелинейного метода;

♦ произведение остаточной стоимости, определенной по состоянию на 1 января 2002 года, и нормы амортизации (исчисленной исходя из оставшегося срока полезного использования), установленной налогоплательщиком для этого имущества в соответствии со статьей 259 НК РФ, – при применении линейного метода.

Особенности ведения налогового учета операций с амортизируемым имуществом

Особенности ведения налогового учета операций с амортизируемым имуществом отражены в статье 323 НК РФ. Налогоплательщик определяет прибыль (убыток) от реализации или выбытия амортизируемого имущества на основании аналитического учета по каждому объекту на дату признания доходов (расходов).

Учет доходов и расходов по амортизируемому имуществу ведется пообъектно. Аналитический учет должен содержать информацию:

♦ о первоначальной стоимости амортизируемого имущества, реализованного (выбывшего) в отчетном (налоговом) периоде;

♦ об изменениях первоначальной стоимости основных средств при достройке, дооборудовании, реконструкции, частичной ликвидации;

♦ о принятых организацией сроках полезного использования основных средств;

♦ о способах начисления и сумме начисленной амортизации по амортизируемым основным средствам за период с даты начала начисления амортизации до конца месяца, в котором имущество реализовано (выбыло);

♦ о цене реализации амортизируемого имущества (исходя из договора купли-продажи);

♦ о дате приобретения и дате реализации (выбытия) имущества;

♦ о датах передачи имущества в эксплуатацию, исключения из состава амортизируемого имущества по основаниям, предусмотренным статьей 256 НК РФ, расконсервации имущества, окончания договора безвозмездного пользования, завершения работ по реконструкции, модернизации;

♦ о расходах, связанных с реализацией (выбытием) амортизируемого имущества, в частности по хранению, обслуживанию и транспортировке.

На дату совершения операции налогоплательщик определяет (в соответствии со статьей 268 НК РФ) прибыль либо убыток от реализации амортизируемого имущества. При реализации амортизируемого имущества налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на остаточную стоимость амортизируемого имущества, определяемую согласно статье 257 НК РФ. Если остаточная стоимость амортизируемого имущества (с учетом расходов, связанных с его реализацией) превышает выручку от его реализации, то разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика, учитываемым в целях налогообложения. Убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

В аналитическом учете на дату реализации амортизируемого имущества фиксируется сумма прибыли (убытка) по указанной операции. Прибыль, полученная налогоплательщиком, включается в налоговую базу в том отчетном периоде, в котором имела место реализация имущества. Убыток, полученный налогоплательщиком, отражается в аналитическом учете как прочие расходы налогоплательщика.

Аналитический учет должен содержать информацию о наименовании объектов, в отношении которых имеются суммы расходов, количестве месяцев, в течение которых такие расходы могут быть включены в состав прочих расходов, связанных с производством, и сумме расходов, приходящейся на каждый месяц. Срок исчисляется как разница между количеством месяцев сроков полезного использования этого имущества и количеством месяцев эксплуатации имущества до момента его реализации (включая месяц, в котором имущество было реализовано).

Особенности налогового учета расходов по основным средствам

Определение стоимости основных средств

Порядок определения стоимости основных средств установлен статьей 257 НК РФ. Под основными средствами подразумевается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией.

Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, – как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии со статьей 250 НК РФ), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования (за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов), кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

Если при сооружении, изготовлении, доставке и доведении объекта до состояния, пригодного к эксплуатации, налогоплательщик использует полуфабрикаты, сырье, ценности или потребляет работы, услуги собственного производства, то оценка продукции (результатов работ, услуг) собственного производства производится исходя из оценки готовой продукции в соответствии со статьей 319 НК РФ, которая регламентирует порядок оценки остатков готовой продукции, незавершенного производства и отгруженных товаров.

В случае безвозмездного получения объектов основных средств их первоначальная стоимость формируется как сумма дохода, признанного налогоплательщиком в составе внереализационных доходов, и расходов налогоплательщика, связанных с доведением этого объекта до пригодного к эксплуатации состояния.

Первоначальной стоимостью имущества, которое является предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, доставку, сооружение и доведение до пригодного к использованию состояния (за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ).

Восстановительная стоимость амортизируемых основных средств, приобретенных до вступления в силу главы 25 НК РФ, определяется как их первоначальная стоимость с учетом переоценок, проведенных до даты вступления в силу данной главы. При определении восстановительной стоимости амортизируемых основных средств учитывается переоценка основных средств, осуществленная по состоянию на 1 января 2002 года и отраженная в бухгалтерском учете налогоплательщика после 1 января 2002 года. При проведении налогоплательщиком в последующих отчетных периодах после вступления в силу главы 25 НК РФ переоценки стоимости объектов основных средств на рыночную стоимость положительная (отрицательная) сумма переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения.

Остаточная стоимость основных средств, введенных до

вступления в силу главы 25 НК РФ, исчисляется как разница между восстановительной стоимостью таких средств и суммой амортизации, определенных в порядке, установленном статьей 257 НК РФ. Остаточная стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию после вступления в силу главы 25 НК РФ, определяется как разница между их первоначальной стоимостью и суммой, начисленной за период их амортизации.

При использовании налогоплательщиком основных средств собственного производства первоначальная стоимость таких объектов определяется как стоимость готовой продукции, исчисленная в соответствии со статьей 319 НК РФ и увеличенная на сумму акцизов для основных средств, которые являются подакцизными товарами.

Расходы, для учета которых в целях исчисления прибыли установлен особый порядок, в первоначальную стоимость объекта основных средств не включаются (например, это относится к расходам по страхованию имущества).

В соответствии со статьей 257 НК РФ первоначальная стоимость основных средств изменяется в результате достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным подобным основаниям.

Резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств

Как установлено статьей 260 НК РФ, для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств налогоплательщики могут создавать резервы под предстоящие ремонты этих средств (в соответствии с порядком, установленным статьей 324 НК РФ).

Налогоплательщик, образующий резерв предстоящих расходов на ремонт, рассчитывает отчисления в резерв исходя из общей стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых им самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения. Совокупная стоимость основных средств определяется как сумма первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало налогового периода, в котором образуется резерв. При определении совокупной стоимости амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию до вступления в силу главы 25 НК РФ, принимается восстановительная стоимость, определенная в соответствии со статьей 257 НК РФ.

При определении нормативов отчислений в резерв

предстоящих расходов на ремонт основных средств налогоплательщику следует определить предельную сумму отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств исходя из периодичности осуществления ремонта, частоты замены элементов основных средств и сметной стоимости ремонта. Предельная сумма резерва предстоящих расходов на ремонт не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, которая имела место за последние три года.

Если налогоплательщик накапливает средства для особо сложных и дорогих капитальных ремонтов в течение более одного налогового периода, то предельный размер отчислений может быть увеличен на сумму отчислений на финансирование ремонта, приходящегося на соответствующий налоговый период согласно графику при условии, что в предыдущих периодах такие ремонты не осуществлялись.

Отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств в течение налогового периода списываются на расходы равными долями на последнее число отчетного периода. Если налогоплательщик создает резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, то сумма фактических затрат списывается за счет резерва. Когда сумма фактически осуществленных затрат на ремонт основных средств в отчетном периоде превышает сумму созданного резерва предстоящих расходов на ремонт, остаток затрат для целей налогообложения включается в прочие расходы на дату окончания налогового периода. Если на конец налогового периода остаток средств резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств превышает сумму фактически осуществленных в текущем налоговом периоде затрат на ремонт основных средств, то сумма превышения на последнюю дату текущего налогового периода для целей налогообложения включается в состав доходов налогоплательщика.

Если в соответствии с учетной политикой и на основании графика проведения капитального ремонта основных средств налогоплательщик осуществляет накопление средств для ремонта в течение более одного налогового периода, то остаток средств не включается в состав доходов для целей налогообложения.

При принятии решения о формировании резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств фактически осуществляемые расходы на ремонт в состав расходов текущего периода не включаются. Сумма превышения фактических расходов над созданным в течение налогового периода резервом включается в состав прочих расходов лишь по окончании

налогового периода.

Для правильного формирования подобного резерва налогоплательщик обязан обеспечить учет данных, к которым относятся:

♦ первоначальная стоимость амортизируемых основных средств на начало налогового периода;

♦ фактическая сумма расходов на ремонт за предыдущие три года и частное от этой суммы при делении на три;

♦ график проведения ремонтов;

♦ сметная стоимость ремонтов;

♦ перечень основных средств, по которым будут осуществляться особо сложные и дорогие виды капитального ремонта;

♦ график проведения ремонта основных средств (в котором указываются период осуществления ремонтных работ и их сметная стоимость).

Организации, принявшие решение о создании резервов на начало налогового периода, формируют смету исходя из периодичности осуществления ремонта, приходящегося на текущий налоговый период. Полученная сумма сравнивается с показателем, определяемым как сумма фактических расходов за предыдущие три года, деленная на три. Меньшая из сумм будет являться базой для определения отчислений в резерв.

Если налогоплательщик намеревается делать особо сложные и дорогие виды капитального ремонта по конкретным объектам, он должен определить сумму дополнительных отчислений исходя из общей суммы ремонта по этим объектам, поделенную на количество лет, между которыми происходят данные виды ремонта, и полученную часть прибавить к сумме, определенной по другим видам ремонта. Общая сумма равномерно включается в состав расходов текущего налогового периода (то есть в зависимости от того, как налогоплательщик рассчитывается с бюджетом). Указанная сумма включается по 1/12 ежемесячно либо 1/4 ежеквартально в состав расходов.

По окончании налогового периода налогоплательщику следует проанализировать фактические расходы на ремонт (учет расходов на особо сложные и дорогие ремонты ведется отдельно). Резерв в виде отчислений на сложные виды ремонта не восстанавливается, если сумма фактических расходов на эти ремонты не превышает сумму отчислений на них. Часть резерва, сформированная под расходы на ремонты, не являющиеся особо дорогими и сложными, превышающая фактические расходы на ремонт в текущем налоговом периоде, включается в состав доходов по итогам этого периода.

Расходы на ремонт основных средств

Учет расходов на ремонт основных средств осуществляется в особом порядке. Согласно статье 260 НК РФ расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат. Эти положения применяются и в отношении расходов арендатора амортизируемых основных средств, если договором (соглашением) между арендатором и арендодателем возмещение таких расходов арендодателем не предусмотрено.

В аналитическом учете налогоплательщик формирует сумму расходов на ремонт основных средств с учетом группировки всех расходов (включая стоимость запасных частей и расходных материалов, используемых для ремонта, расходов на оплату труда работников, осуществляющих ремонт, и прочих расходов, связанных с ведением указанного ремонта собственными силами), а также затрат на оплату работ, выполненных сторонними силами.

Если налогоплательщик решил сформировать резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, то фактически осуществленные расходы на ремонт этих средств в течение налогового периода не уменьшают налоговую базу. Этот показатель может быть учтен в составе расходов лишь по окончании налогового периода и в случае, если сумма фактически осуществленных расходов окажется больше суммы созданного резерва. Если налогоплательщик осуществляет виды деятельности, в отношении которых в соответствии со статьей 274 НК РФ отдельно исчисляется налоговая база по налогу, то аналитический учет расходов на ремонт основных средств для целей налогообложения ведется по видам производства и по видам деятельности.

В связи с ведением бюджетными учреждениями и некоммерческими организациями раздельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в пределах целевого финансирования, целевых поступлений, от доходов (расходов), связанных с производством и реализацией, и внереализационных доходов и расходов, расходы по ремонту основных средств, приобретенных за счет доходов, полученных от коммерческой деятельности и используемых в целях осуществления такой деятельности, в отчетном периоде учитываются в составе прочих расходов, имеющих отношение к производству и реализации.

Глава 3. Налоговый учет и отчетность по налогообложению юридических лиц

Налоговый учет и отчетность по налогу на добавленную стоимость

Учетная политика для целей налогообложения налогом на добавленную стоимость

Порядок утверждения и применения учетной политики для целей налогообложения по НДС описан в статье 167 главы 21 НК РФ. В соответствии с пунктом 12 принятая организацией учетная политика для целей налогообложения НДС утверждается соответствующими приказами, распоряжениями руководителя организации и применяется с 1 января года, следующего за годом ее утверждения.

Учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией, утверждается не позднее окончания первого налогового периода по НДС (с 1 января 2008 года в соответствии с новой редакцией статьи 163 НК РФ для всех без исключения налогоплательщиков налоговым периодом признается квартал) и считается применяемой со дня создания организации.

При формировании учетной политики для целей налогообложения НДС организация выбирает один из нескольких способов, предусмотренных законодательством. По каждому пункту учетной политики рекомендуется делать ссылку на конкретную статью НК РФ или других актов налогового законодательства, позволяющую использовать соответствующий метод или норму. Кроме того, фиксируются особенности определения налоговой базы и ведения раздельного учета объектов налогообложения по разным видам деятельности предприятия.

Глава 21 части второй НК РФ предусматривает установление налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения:

♦ порядка определения суммы налога на добавленную стоимость (НДС), относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров, операции по реализации которых облагаются по налоговой ставке 0 %;

♦ порядка принятия к вычету сумм НДС, предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобожденные от налогообложения операции либо учет в

стоимости таких товаров имущественных прав.

В соответствии со статьей 170 НК РФ суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции:

♦ учитываются в стоимости таких товаров, имущественных прав по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, не облагаемых и облагаемых НДС;

♦ принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по которым подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения);

♦ по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, облагаемых и необлагаемых налогом, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой, для целей налогообложения.

Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по которым подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения) в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за отчетный период, а также имущественных прав.

Налоговая база (реализация) и момент ее определения при исчислении налога на добавленную стоимость

Налоговая база по НДС исчисляется налогоплательщиком самостоятельно. Она определяется отдельно по каждой из групп товаров (работ, услуг) при реализации (передаче, выполнении для собственных нужд) товаров, работ и услуг, облагаемых по различным налоговым ставкам.

Если применяются одинаковые ставки, то налоговая база определяется путем суммирования по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

Выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, которые связаны с расчетами по их оплате. Доходы могут быть получены в денежной и натуральной форме (включая оплату ценными бумагами). Полученная в иностранной валюте выручка пересчитывается в

рубли по курсу Центрального банка России, действовавшему на дату реализации товаров либо на дату совершения расходов.

Налоговая база определяется с учетом направлений реализации произведенных налогоплательщиком либо приобретенных им на стороне товаров (работ, услуг), видов деятельности налогоплательщика и специфики отдельных операций в соответствии со статьями 153–162 НК РФ.

Большое значение при определении налоговой базы имеет цена реализации товаров. Ее определение регламентируется статьей 40 НК РФ.

Сложный состав налоговой базы является спецификой НДС. В ряде случаев организации или индивидуальные предприниматели могут выступать налоговыми агентами по НДС (статья 161 НК РФ). Это значит, что у них возникает обязанность по расчету суммы налога, удержанию ее из доходов налогоплательщика и перечислению в бюджет независимо от того, исполняют ли они обязанности плательщика НДС.

Момент определения налоговой базы (реализации)

Момент определения налоговой базы играет важную роль при исчислении НДС. Согласно статье 167 НК РФ учетная политика для целей налогообложения НДС является единой для всех налогоплательщиков и моментом определения налоговой базы признается наиболее ранняя из следующих дат:

- ♦ день отгрузки (передачи) товаров, работ, услуг, имущественных прав;
- ♦ день оплаты, частичной оплаты в счете предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав.

Необходимо учитывать, что, когда моментом определения налоговой базы является вторая из вышеуказанных дат, на день отгрузки товаров или передачи имущественных прав в счет поступившей ранее оплаты (частичной оплаты) также возникает момент определения налоговой базы. Итак, сначала начисляется НДС с суммы полученных авансов (оплаты предстоящих поставок), затем еще раз с реализации (отгрузки), а ранее начисленный НДС с оплат предстоящих поставок принимается к вычету после отгрузки соответствующих товаров (статьи 167, 172 НК РФ).

Особенности момента определения налоговой базы по отдельным операциям

По отдельным операциям при определении момента реализации существует ряд особенностей, изложенных в табл. 3.1[4].

Таблица 3.1

Особенности момента определения налоговой базы по отдельным операциям

Содержание операции	Момент определения налоговой базы
Реализация налогоплательщиком товаров, переданных им на хранение по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства	День реализации складского свидетельства
Уступка новым кредитором, получившим денежное требование, вытекающее из договора реализации товаров, работ, услуг	День уступки денежного требования или день прекращения соответствующего обязательства
Приобретение денежного требования у третьих лиц, передача имущественных прав налогоплательщиками	День уступки требования или день исполнения обязательства должником
Передача прав, связанных с заключением договора, арендных прав	День передачи имущественных прав
Реализация товаров, работ, услуг, облагаемых по ставке 0 %	Последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, подтверждающих обоснованность применения ставки 0 %
Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления	Последнее число месяца каждого налогового периода
Передача товаров, работ, услуг для собственных нужд	День совершения передачи
Получение налогоплательщиком – изготовителем оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет более 6 месяцев (по перечню, утверждаемому Правительством России)	По выбору налогоплательщика день их оплаты (частичной оплаты) или день отгрузки (передачи) указанных товаров, работ, услуг (при наличии раздельного учета осуществляемых операций)

Операции, осуществляемые на территории Российской Федерации, не подлежащие обложению налогом на добавленную стоимость

Осуществление ряда операций на территории Российской Федерации согласно статье 149 НК РФ не подлежит обложению НДС. Кроме того, в соответствии со статьей 150 НК РФ ввоз

некоторых товаров на территорию РФ также освобождается от налогообложения (рис. 3.1)[5].

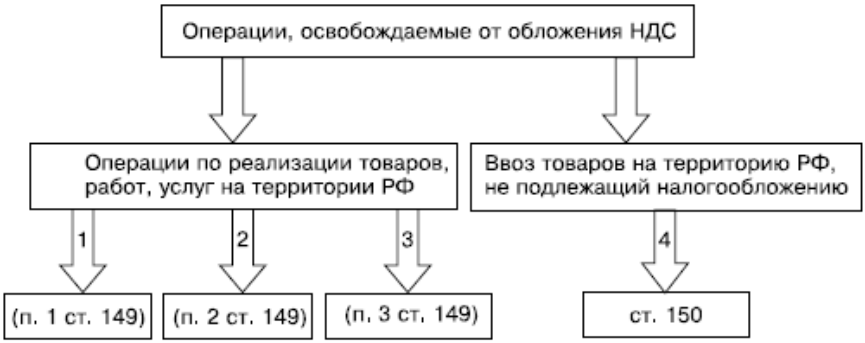


Рис. 3.1. Операции, освобождаемые от обложения НДС

Операции, не подлежащие налогообложению, можно условно разделить на четыре укрупненные группы:

♦ социально значимые (реализация медицинских товаров/услуг, услуг детских дошкольных учреждений, услуг в сфере образования и искусства и т. п.);

♦ экономические (реализация товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли, реализация необработанных алмазов и т. д.);

♦ не создающие добавленной стоимости (страховая деятельность, игорный бизнес и др.);

♦ льготируемые (операции, осуществляемые организациями, использующими труд инвалидов, религиозными организациями и т. п.).

Перечень операций, освобождаемых от обложения налогом на добавленную стоимость

Освобождаются от обложения НДС следующие операции.

1. Предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам либо организациям, аккредитованным в России.

2. Реализация (потребление для собственных нужд), не подлежащая налогообложению:

• важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники;

• протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним;

• технических средств (включая автомототранспорт), материалов, которые могут быть использованы для профилактики

инвалидности или реабилитации инвалидов;

• очков (за исключением солнцезащитных), линз и оправ для очков (кроме солнцезащитных);

• медицинских услуг (помимо косметических услуг, а также ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг, финансируемых из бюджета), оказываемых медицинскими организациями, учреждениями, врачами, занимающимися частной практикой;

• услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемых учреждениями социальной защиты (на основании соответствующих заключений);

• услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с детьми в кружках, секциях и студиях;

• продуктов питания, непосредственно произведенных столовыми детских дошкольных учреждений, учебных заведений, медицинских организаций (при условии полного или частичного их финансирования из бюджета или фонда обязательного медицинского страхования);

• услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемых архивными учреждениями;

• услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования или морским, речным, железнодорожным, автомобильным транспортом в пригородном сообщении (за исключением такси) при условии перевозок пассажиров по единым тарифам (пригородная зона – 50 км от города);

• ритуальных услуг, работ и услуг по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, реализация похоронных принадлежностей;

• почтовых марок (кроме коллекционных), маркированных открыток и конвертов, лотерейных билетов (для лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа);

• услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;

• монет из драгоценных металлов (кроме коллекционных), являющихся валютой Российской Федерации или валютой иностранных государств;

• долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев, ценных бумаг и инструментов срочных сделок;

• услуг по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов, оказываемых без взимания дополнительной платы, в период гарантийного срока эксплуатации;

• услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного или

воспитательного процесса (помимо консультационных услуг, услуг по сдаче в аренду помещений, реализации товаров);

• ремонтно-реставрационных, консервационных и восстановительных работ по реставрации памятников истории и культуры, культовых зданий и сооружений, которые находятся в пользовании религиозных организаций;

• работ, выполняемых в период реализации целевых социально-экономических программ жилищного строительства для военнослужащих;

• услуг, оказываемых уполномоченными органами, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов, таможенных сборов за хранение;

• товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли;

• товаров, работ, услуг (кроме подакцизных товаров, реализуемых в рамках оказания безвозмездной помощи или содействия России);

• оказываемых учреждениями культуры и искусства услуг в сфере культуры и искусства (в том числе услуг проката аудио-, видеоносителей, звукотехнического оборудования, музыкальных инструментов, театрального реквизита; услуг по звукозаписи театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий; реализация входных билетов и абонементов на посещение театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, аттракционов в зоопарках и парках культуры и отдыха, экскурсионных билетов и путевок);

• работ (услуг) по производству кинопродукции, выполняемых организациями кинематографии, прав на использование кинопродукции, которая получила удостоверение национального фильма;

• услуг по обслуживанию воздушных судов, оказываемых в аэропортах и воздушном пространстве Российской Федерации;

• работ, услуг (в том числе по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах, портовые сборы, лоцманская проводка;

• услуг аптечных организаций по изготовлению лекарственных средств, изготовлению или ремонту очковой оптики (кроме солнцезащитной), протезно-ортопедических изделий, ремонту слуховых аппаратов.

3. Налогоплательщик может отказаться от освобождения от налогообложения операций (представив заявление в налоговый орган):

• реализации (передачи для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы, производимых и реализуемых религиозными организациями в рамках религиозной деятельности (кроме подакцизных товаров и минерального сырья), а также организации и проведения ими религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или иных культовых действий;

• реализации (передача для собственных нужд) товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню, утверждаемому Правительством России), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимых и реализуемых общественными организациями инвалидов (среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %), организациями, использующими труд инвалидов, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов (среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 %, а доля инвалидов в фонде оплаты труда – не менее 25 %), учреждениями, созданными для достижения социальных целей, правовой и другой помощи инвалидам, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения;

• осуществления банками банковских операций (за исключением инкассации), к которым относятся привлечение денежных средств организаций и физических лиц во вклады, размещение привлеченных денежных средств от имени банков и за их счет, открытие и ведение банковских счетов организаций и физических лиц, осуществление расчетов по банковским счетам, кассовое обслуживание, купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах, осуществление операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями в соответствии с законодательством Российской Федерации, выдача банковских гарантий, выдача поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме, оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы «клиент-банк», услуг, связанных с обслуживанием банковских карт;

• осуществления отдельных банковских операций организациями, которые в соответствии с законодательством

Российской Федерации вправе их совершать без лицензии Центрального банка России;

• реализации изделий народных художественных промыслов (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в установленном порядке;

• оказания услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховыми организациями и оказания услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами;

• проведения лотерей, организации тотализаторов, других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов) организациями или индивидуальными предпринимателями игорного бизнеса;

• реализации руды, концентратов и иных промышленных продуктов (содержащих драгоценные металлы), лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа; реализации драгоценных металлов и драгоценных камней налогоплательщиками Государственному фонду (фондам субъектов Российской Федерации) драгоценных металлов и драгоценных камней России, Центральному банку России и банкам; реализации драгоценных камней в сырье (за исключением необработанных алмазов) для обработки предприятиям независимо от форм собственности для последующей продажи на экспорт (а также специализированным внешнеэкономическим организациям, Центральному банку России и другими банкам);

• реализации необработанных алмазов обрабатывающим предприятиям всех форм собственности;

• внутрисистемной реализации (передачи, выполнения, оказания для собственных нужд) организациями и учреждениями уголовно-исполнительной системы произведенных ими товаров (работ, услуг);

• передачи товаров (работ, услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности, за исключением подакцизных товаров;

• реализации входных билетов (форма которых утверждена как бланк строгой отчетности) организациями физической культуры и спорта, предоставления в аренду спортивных сооружений;

• оказания услуг коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро, адвокатскими палатами своим членам (в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности);

• по предоставлению займов в денежной форме, а также оказания финансовых услуг по предоставлению займов в

денежной форме;

• выполнения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов и средств специализированных фондов, выполнение НИОКР учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров;

• услуг санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха (в том числе детских оздоровительных лагерей, расположенных на территории России, оформленных путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности);

• проведения работ (оказания услуг) по тушению лесных пожаров; реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства организациями, у которых удельный вес доходов от реализации сельхозпродукции в общей сумме доходов составляет не менее 70 % (а также передачи указанной продукции в счет натуральной оплаты труда, для общественного питания работников);

• реализации жилых домов, жилых помещений (а также долей в них), передачи доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир;

• реализации лома и отходов черных и цветных металлов;

• передачи в рекламных целях товаров (работ, услуг), если расходы на их приобретение или создание не превышают 100 рублей за единицу.

4. Не подлежит налогообложению ввоз на территорию Российской Федерации:

• товаров (кроме подакцизных), ввозимых в качестве содействия или безвозмездной помощи России;

• жизненно необходимой медицинской техники, протезно-ортопедических изделий, технических средств (которые могут быть использованы для профилактики инвалидности либо реабилитации инвалидов), очков, линз, оправ для очков (кроме солнцезащитных), а также комплектующих изделий и сырья для производства вышеперечисленных изделий;

• материалов для изготовления иммунобиологических препаратов для профилактики, диагностики и (или) лечения инфекционных заболеваний (по перечню, утверждаемому Правительством России);

• художественных ценностей, передаваемых как дар учреждениям, относящимся к особо ценным объектам национального и культурного наследия народов России;

• всех видов печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями

по международному книгообмену, а также произведений кинематографии, ввозимых специализированными организациями для осуществления международных некоммерческих обменов;

• товаров, произведенных в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся иностранной территорией с правом землепользования Российской Федерации (на основании международных договоров);

• технологического оборудования, запасных частей и комплектующих к нему, ввозимых в качестве вклада в складочные (уставные) капиталы организаций;

• необработанных природных алмазов;

• товаров, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования персонала этих представительств (включая проживающих с ними членов их семей);

• валюты Российской Федерации и иностранной валюты, банкнот, являющихся законным средством платежа (кроме предназначенных для коллекционирования); ценных бумаг (акций, облигаций, векселей, сертификатов);

• продукции морского промысла, выловленной и (или) переработанной рыбопромышленными организациями России.

С 1 января 2008 года в налоговое законодательство Российской Федерации внесены изменения. В рамках программы по созданию благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности принят Федеральный закон от 19 июля 2007 года № 195. К операциям, освобождаемых от НДС, он отнес реализацию исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, типологии интегральных микросхем, секреты производства («ноу-хау»), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора. В пункт 2 статьи 149 НК РФ в связи с этим добавлен соответствующий подпункт 26.

Не будут облагаться НДС НИОКР, относящиеся к созданию новых технологий и продукции, а также к усовершенствованию производимой продукции и технологий (подпункт 16.1 пункта 3 статьи 149 НК РФ).

Не облагаемыми НДС признаны операции по уступке (приобретению) прав (требований) кредитора по обязательствам, вытекающим из договоров по предоставлению займов в денежной

форме и (или) кредитных договоров, а также по исполнению заемщиком обязательств перед новым кредитором по первоначальному договору, лежащему в основе договора уступки (подпункт 26 пункта 3 статьи 149 НК РФ).

Условия предоставления льгот по освобождению от налогообложения налогом на добавленную стоимость

Льготы по освобождению от налогообложения НДС предоставляются налогоплательщику при выполнении условий, предусмотренных статьей 149 НК РФ:

♦ организация или индивидуальный предприниматель, реализующие товары (работы, услуги) как облагаемые, так и не подлежащие обложению НДС, имеют право на освобождение только при наличии раздельного учета доходов и затрат по производству и реализации тех и других товаров (работ, услуг);

♦ освобождение распространяется только на лица, непосредственно производящие товары, выполняющие работы и оказывающие услуги (то есть такое освобождение не применяется при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, комиссии либо агентских договоров. В частности, если санаторно-курортные путевки реализуются турагентами или туроператорами, то льгота не распространяется на их комиссионные и агентские вознаграждения от продажи путевок);

♦ если операции подлежат лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации, то освобождение предоставляется при наличии у налогоплательщиков соответствующих лицензий;

♦ при отмене освобождения или отнесения налогооблагаемых операций к операциям, не подлежащим обложению НДС, налогоплательщиками применяется тот порядок определения налоговой базы (или освобождения), который действовал на дату отгрузки товаров (работ, услуг) вне зависимости от даты их оплаты.

Обращу внимание на право налогоплательщика отказаться от освобождения от налогообложения операций, предусмотренных пунктом 3 статьи 149 НК РФ. Чтобы реализовать это право, налогоплательщик должен представить заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в срок не позднее первого числа налогового периода, начиная с которого он намерен отказаться от освобождения от налогообложения или приостановить его использование. Действие отказа от освобождения операций от налогообложения или его

приостановление не может быть менее одного года. Отказ (приостановление) распространяется на все льготируемые операции. Не допускается, чтобы такие операции освобождались (или не освобождались) от налогообложения в зависимости от того, кто является покупателем товаров (работ, услуг).

С 1 января 2008 года введена поправка в пункт 2 статьи 172 НК РФ, в соответствии с которой при совершении товарообменных (бартерных) операций, использовании в расчетах ценных бумаг НДС можно принять к вычету лишь в случае, если сумма налога была перечислена отдельным платежным поручением. Определять размер вычета из балансовой стоимости имущества не требуется.

Порядок уплаты налога на добавленную стоимость при осуществлении безденежных расчетов

Если покупатель товаров (работ, услуг) освобожден от исполнения обязанностей плательщица НДС или не признается им, то в случае использования им безденежных форм расчетов он должен применять пункт 4 статьи 168 НК РФ. Такой покупатель согласно письму Минфина России от 28 апреля 2008 года № 03-07-11/168 должен оплатить поставщику сумму «входного» НДС.

Покупателю товаров (работ, услуг) необходимо уплатить поставщику соответствующую сумму НДС отдельным платежным поручением (то есть денежными средствами в безналичном порядке) в том налоговом периоде, в котором производятся безденежные расчеты.

Из этого правила есть исключения. Указанный порядок не применяется при расчетах между комитентом (принципалом) и комиссионером (агентом), но только в случае, когда оплата осуществляется в форме удержания им своего вознаграждения из денежных средств, подлежащих перечислению комитенту (принципалу), а также при возврате товаров продавцу.

При зачете взаимных требований соответствующие суммы НДС в засчитываемые требования не включаются. Это связано с тем, что обязательства в части сумм налога прекращаются взаимной уплатой налога поставщиком товаров (работ, услуг) и покупателем.

Для применения налоговых вычетов налогоплательщик должен иметь счета-фактуры поставщиков, первичные документы и платежные поручения на перечисление денежных средств. Если НДС отдельным платежным поручением не перечислен, то он не считается правомерно принятым покупателем к вычету.

Применение нулевой ставки налога на добавленную стоимость

НК РФ предусмотрена специальная ставка, равная 0 %. Ее особенностью является возможность получения налогоплательщиком возмещения из бюджета сумм НДС, предъявленных поставщиком и уплаченных налогоплательщиком, при условии представления в налоговые органы в установленные сроки предусмотренных НК РФ документов, которые подтверждают обоснованность применения ставки, равной 0 %. Нулевая ставка применятся при реализации:

♦ товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, при условии их фактического вывоза за пределы территории Российской Федерации и своевременного представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ;

♦ работ и услуг, непосредственно связанных с производством и реализацией экспортируемых товаров, в том числе организации и сопровождении перевозок, транспортировке, погрузке и перегрузке товаров, вывозимых за пределы территории России, а также ввозимых в Россию, выполняемых российскими перевозчиками (в данную группу также включаются работы и услуги по переработке товаров, помещенных под таможенные режимы переработки на таможенной территории);

♦ работ и услуг, непосредственно связанных с перевозкой через таможенную территорию России товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита;

♦ услуг по перевозке пассажиров и багажа, если пункт их отправления или пункт назначения расположены за пределами территории России (при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов);

♦ работ и услуг, выполняемых в космическом пространстве, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ, услуг непосредственно в космическом пространстве;

♦ драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, аналогичным фондам субъектов Российской Федерации, Центральному банку России и другим банкам;

♦ товаров, работ и услуг для официального пользования

иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования их персонала (включая проживающих вместе с ними членов семей, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении представительства Российской Федерации);

♦ припасов (топлива и горюче-смазочных материалов, необходимых для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов), вывезенных в таможенном режиме перемещения припасов.

В соответствии с поправкой к подпункту 4 пункта 7 статьи 165 НК РФ с 1 января 2008 года при реализации космической техники, космических объектов, объектов космической инфраструктуры применяется ставка НДС 0 %.

Поскольку экспортные операции имеют существенные преференции в части обложения НДС, во избежание лжеэкспорта НК РФ предусматривает необходимость представления в налоговые органы большого числа документов, подтверждающих факт вывоза товаров за пределы территории Российской Федерации. Согласно статье 165 НК РФ налогоплательщики для подтверждения обоснованности применения ставки 0 % и налоговых вычетов при налогообложении экспортируемых товаров, припасов и сопутствующих работ, услуг должны представить следующие документы:

♦ контракт (копию контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара (припасов) за пределы российской таможенной территории. Если в контракте содержатся сведения, составляющие государственную тайну, вместо копии полного текста контракта представляется выписка из него, содержащая информацию об условиях поставки, сроках, цене, виде продукции, необходимую для проведения налогового контроля;

♦ выписку банка (копию выписки), которая подтверждает фактическое поступление выручки от реализации указанного товара (припасов) иностранному лицу на счет налогоплательщика в российском банке. При этом следует учитывать некоторые особенности. Например, если контракт предполагает расчет наличными денежными средствами, то налогоплательщик представляет выписку банка или ее копию, подтверждающую внесение им полученных сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающих фактическое поступление выручки от иностранного лица-покупателя. Когда налогоплательщику предоставлено право не зачислять валютную выручку на

территории Российской Федерации, необходимо представить в налоговые органы документы или их копии, подтверждающие такое право. При осуществлении внешнеторговых товарообменных (бартерных) операций налогоплательщик обязан представить документы, подтверждающие ввоз товаров (выполнение работ, оказание услуг), полученных по указанным операциям, на территорию Российской Федерации и их оприходование. Если выручка от реализации экспортируемых товаров (припасов) поступила на счет налогоплательщика от третьего лица, то в дополнение к выписке банка (ее копии) представляется договор получения по оплате за указанный товар (припасы), заключенный между иностранным покупателем и субъектом, который произвел платеж;

♦ таможенную декларацию или ее копию с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы российской таможенной территории;

♦ копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающими вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации.

Указанные документы или их копии представляются налогоплательщиками в налоговые органы в срок не позднее 180 календарных дней, считая с даты помещения товаров под таможенные режимы экспорта, международного таможенного транзита, перемещения припасов, а также с даты оформления региональным таможенным органом таможенной декларации о выпуске товаров в соответствии с режимом свободной таможенной зоны. Если в течение этого времени налогоплательщик не представляет названные документы, то операции подлежат налогообложению по ставкам 10 или 18 % (в зависимости от того, какая ставка применяется при реализации конкретных товаров, работ, услуг на территории Российской Федерации). Если впоследствии налогоплательщик представит в налоговые органы документы, обосновывающие применение ставки 0 %, то ему возвращаются уплаченные суммы налога.

День сбора полного пакета документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ, и 181-й день с момента помещения товаров под таможенный режим экспорта приходятся на один налоговый период.

С 2008 года согласно пункту 9 статьи 67 НК РФ, в случае если полный пакет документов, подтверждающих правомерность

применения ставки НДС 0 %, собран в 180-дневный срок, моментом определения налоговой базы является последний день квартала, в котором собран указанный пакет.

Момент определения налоговой базы по НДС по экспортным операциям и отражение таких операций в налоговой отчетности зависят от срока сбора документов, служащих в качестве обосновывающих правомерность применения ставки 0 %.

В случае если полный пакет документов собран в срок, не превышающий 180 календарных дней, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, данные операции должны быть отражены в разделе 5 «Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг)», обоснованность применения налоговой ставки 0 % по которым документально подтверждена налоговой декларацией по НДС за тот налоговый период, в котором собран пакет документов (письмо Минфина России от 1 апреля 2008 года № 03-07-08/81).

Порядок раздельного учета налога на добавленную стоимость

Если налогоплательщик осуществляет операции, подлежащие налогообложению и освобождаемые от налогообложения, он должен вести раздельный учет сумм «входного» НДС (пункт 4 статьи 170 НК РФ). Суммы «входного» НДС по товарам (работам, услугам), используемым для всех операций (подлежащих налогообложению и освобождаемых от него), принимаются к вычету либо учитываются в стоимости данных активов в определенной пропорции. Она определяется согласно стоимости отгруженных товаров, облагаемых (необлагаемых) НДС, в общей стоимости товаров, отгруженных за налоговый период.

В случаях когда предоставляются займы в денежной форме, для определения указанной пропорции нужно учитывать сумму денежных средств в виде процентов, предусмотренных при предоставлении займа, а сумму самого займа не учитывать (письмо Минфина России от 28 апреля 2008 года № 03-07-08/104).

Порядок налогового учета налога на добавленную стоимость при возврате некачественного товара

Согласно пункту 1 статьи 146 НК РФ реализация товаров (работ, услуг) на территории России является объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость (НДС). Налоговая база при реализации товаров определяется на

основании пункта 1 статьи 154 НК РФ как стоимость реализуемого товара без НДС. Налоговая ставка определяется в соответствии со статьей 164 НК РФ.

Согласно пункту 5 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить исчисленную общую сумму налога на суммы налога, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них.

Сумма НДС, ранее начисленного и уплаченного в бюджет с реализации возвращенных некачественных товаров, отражается в книге покупок в отчетном периоде, в котором был отражен возврат товара с указанием реквизитов счета-фактуры, на основании которого был начислен НДС в бюджет с пометкой «возврат».

Сумма НДС, ранее начисленного и уплаченного в бюджет с реализации возвращенных некачественных товаров, отражается в декларации отдельной строкой.

Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика

Порядок и условия освобождения

Согласно статье 145 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели могут быть освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций и индивидуальных предпринимателей без учета НДС не превысила в совокупности 2 млн рублей. Такое освобождение применяется только в отношении обязанностей, возникающих в связи с проведением операций на территории Российской Федерации.

Решение об освобождении от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС принимается добровольно. Лица, претендующие на освобождение, должны представить письменное уведомление и документы, подтверждающие право на такое освобождение, в налоговый орган по месту налогового учета не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого они собираются использовать право на освобождение. К документам, которые представляют налогоплательщики, относятся: выписки из бухгалтерского баланса (для организаций), книги продаж, книги

учета доходов и расходов и хозяйственных операций (для индивидуальных предпринимателей), а также копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

При реализации товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению, а также при освобождении налогоплательщика от соответствующих обязанностей в соответствии со статьей 145 НК РФ в расчетных, первичных, учетных документах и счетах-фактурах делается надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)».

Федеральный закон от 17 мая 2007 года № 85-ФЗ определил, какими документами налогоплательщики, перешедшие с упрощенного на общий режим, могут подтвердить право на освобождение от исполнения плательщиков НДС. Для этого используется выписка из книги учета доходов и расходов (пункт 6 статьи 145 НК РФ).

Срок освобождения

Освобождение предоставляется на срок, равный 12 последовательным календарным месяцам. Лица, направившие в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение (о продлении срока освобождения), не могут отказаться от него до истечения указанного срока. Исключением является случай утраты ими права на освобождение.

По истечении 12 календарных месяцев не позднее 20-го числа следующего месяца освобожденные субъекты предпринимательской деятельности должны направить в налоговые органы документы, подтверждающие, что в течение срока освобождения сумма выручки от реализации без учета НДС за каждые три последовательных календарных месяца не превышала 2 млн рублей, а также уведомления о продлении использования права на освобождение на последующие 12 месяцев или об отказе от использования данного права. Налоговые органы в течение 10 дней обязаны проверить эти документы и подтвердить (или не подтвердить) правомерность освобождения, а также принять решение о его продлении (или отказе от продления).

Утрата права налогоплательщика на освобождение

Налогоплательщик утрачивает право на освобождение, если в течение периода его использования сумма выручки от реализации без НДС превысит установленные ограничения или будут

реализованы подакцизные товары. В таком случае налогоплательщик начиная с 1-го числа месяца, в котором было превышение либо производилась реализация подакцизных товаров, и до окончания периода освобождения уплачивает налог на общих основаниях. При непредставлении налогоплательщиком необходимых документов или представлении документов, содержащих недостаточные, недостоверные сведения, сумма налога должна быть восстановлена и уплачена в бюджет с взысканием соответствующих налоговых санкций и пеней.

Следует отметить, что с 1 января 2008 года принята поправка в пункт 1 статьи 154 НК РФ, в соответствии с которой в налоговую базу по НДС следует не включать предоплату (частичную или полную) по товарам, работам и услугам, которые освобождаются от НДС или облагаются по нулевой ставке.

Порядок возмещения налога на добавленную стоимость налогоплательщику

При превышении в каком-либо налоговом периоде величины налоговых вычетов суммы исчисленного по облагаемым операциям и восстановленного НДС возникающая при этом отрицательная разница подлежит возмещению, зачету или возврату налогоплательщику из бюджета. Порядок возмещения НДС налогоплательщику установлен статьей 176 НК РФ с 1 января 2007 года.

После представления налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган в процессе камеральной налоговой проверки проверяет обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению.

По окончании проверки в течение семи дней налоговый орган обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм, если при этом не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах составляется акт налоговой проверки и руководителем (заместителем руководителя) налогового органа выносится решение о привлечении к ответственности или об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. Одновременно принимается решение о возмещении (полностью или частично) суммы налога, заявленной к возмещению, или об отказе в возмещении, а также о зачете или возврате налогоплательщику суммы НДС. О любом принятом решении налоговый орган обязан в письменной форме сообщить налогоплательщику в течение

пяти дней со дня его принятия.

При принятии решения о возмещении (полном или частичном) и при наличии у налогоплательщика недоимки по НДС, иным федеральным налогам, задолженности по пеням и (или) штрафам налоговый орган самостоятельно производит зачет суммы НДС, подлежащей возмещению, в счет погашения указанной недоимки и задолженности. Если это решение принято при наличии недоимки по налогу, образовавшейся в период между подачей декларации и датой возмещения соответствующих сумм и не превышающей сумму, подлежащую возмещению, пени на сумму недоимки не начисляются.

При принятии положительного решения о возмещении (полном или частичном) при отсутствии у налогоплательщика недоимки по НДС, иным федеральным налогам, задолженности по пеням и (или) штрафам, которые подлежат возврату, суммы налога по соответствующему письменному заявлению налогоплательщика или перечисляются на указанный им банковский счет, или направляются в счет уплаты предстоящих налоговых платежей по НДС или иным федеральным налогам.

Поручение налогового органа на возврат суммы налога налогоплательщику направляется в территориальный орган Федерального казначейства на следующий день после дня принятия налоговым органом такого решения. Получив поручение, территориальный орган Федерального казначейства в течение пяти дней осуществляет возврат суммы налога налогоплательщику и в тот же срок уведомляет налоговый орган о дате возврата и сумме возвращенных денежных средств.

В случае нарушения сроков возврата суммы налога, считая с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка России.

Документы, служащие основанием для принятия предъявленных сумм налога на добавленную стоимость к вычету или возмещению

Счет-фактура

Одним из обязательных условий принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию от своего имени) сумм НДС к вычету является

наличие счета-фактуры.

Согласно статье 169 НК РФ счет-фактура служит основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению. Налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж. Счета-фактуры не составляются по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг), а также банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению. При реализации товаров (работ, услуг) счета-фактуры выставляются продавцом не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг). В расчетных, первичных учетных документах и в счетах-фактурах сумма НДС выделяется отдельной строкой.

Минфин России в письме от 31 марта 2008 года № 03-07-11/129 дал некоторые рекомендации по заполнению счетов-фактур.

В счете-фактуре следует указывать адреса продавца и покупателя в соответствии с их учредительными документами, а не почтовые адреса. При этом счета-фактуры, в которых в адресах продавца и покупателя не указаны слова «Российская Федерация», не являются составленными с нарушением установленного порядка.

В соответствии с пунктом 29 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС внесенные в счет-фактуру исправления должны

быть заверены подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты внесения исправлений.

Учет сумм налога на добавленную стоимость

Налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам, которые используются для осуществления как облагаемых, так и не подлежащих обложению НДС операций. При отсутствии раздельного учета сумма НДС вычету не подлежит и в расходы, учитываемые при исчислении налога на прибыль организаций (НДФЛ для индивидуальных предпринимателей), не включается. Раздельный учет вести не обязательно только в тех налоговых периодах, в которых доля расходов на производство не облагаемых НДС товаров (работ, услуг) не превышает 5 % общей величины совокупных расходов на производство.

Условия и размеры восстанавливаемого налога на добавленную стоимость

Следует учитывать, что в некоторых случаях суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, подлежат восстановлению согласно пункту 3 статьи 170 НК. Условия и размеры восстанавливаемого НДС представлены в табл. 3.2[6].

Таблица 3.2

Условия восстановления НДС, ранее принятого к вычету налогоплательщиком

Условия восстановления НДС	Размер восстанавливаемого НДС	Примечания
Передача имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставной (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов	НДС, ранее принятый к вычету, а по основным фондам и нематериальным активам – в сумме, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки	Восстановленная сумма НДС указывается в документах, оформляемых при передаче, но не включается в стоимость имущества (активов, прав), а подлежит налоговому вычету у принимающей организации

Дальнейшее использование товаров (работ, услуг) и имущественных прав для осуществления операций, при которых суммы НДС учитываются в их стоимости (в частности при переходе на упрощенную систему налогообложения и единый налог на вмененный доход), а также при их передаче правопреемнику при реорганизации юридических лиц	НДС, ранее принятый к вычету, а по основным фондам и нематериальным активам – в сумме, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки	Восстановленная сумма НДС не включается в стоимость имущества (активов, прав), а учитывается в составе прочих расходов
При переходе налогоплательщика на специальные налоговые режимы: упрощенную систему налогообложения, систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. Не применяется при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога	НДС, ранее принятый к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов – в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки	Сумма НДС подлежит восстановлению в налоговом периоде, предшествующему переходу на указанные режимы

С 1 января 2008 года принята поправка в пункт 2 статьи 172 НК РФ, в соответствии с которой при проведении взаимозачета, если предъявляемая сумма налога не была уплачена деньгами, нужно либо восстановить НДС в периоде проведения взаимозачета, как того требует Минфин России, либо не восстанавливать налог, однако при этом вероятно возникновение споров с налоговыми органами.

Налоговая декларация по налогам на добавленную стоимость

В настоящее время в отношении НДС действуют положения о налоговой декларации, установленные приказом Минфина России от 7 ноября 2006 года № 136 «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость». При этом учитываются изменения и дополнения, внесенные приказом Минфина от 21 ноября 2007 года № 113н.

Декларация состоит из девяти основных разделов и приложения (раздел 10). Титульный лист и раздел 1 (где

показывается сумма налога к уплате в бюджет или возмещению) заполняют все налогоплательщики. Налоговые агенты должны занести данные о суммах НДС в раздел 2 «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента».

Раздел 3 нужно заполнить всем организациям, которые приобретают и реализуют товары или услуги на территории России по ставке 10 и 18 %. Если налогоплательщиком является отделение иностранной организации, которое состоит на налоговом учете на территории России, то ему одновременно с разделом 3 нужно заполнить раздел 4.

Для экспортеров предназначены разделы 5–8 декларации. В разделе 5 организация должна отразить суммы НДС по операциям, по которым обоснованность применения налоговой ставки 0 % документально подтверждена. Одновременно экспортер представляет в налоговую инспекцию пакет документов.

В разделе 6 показываются налоговые вычеты по операциям, по которым нулевая ставка подтверждена в прошлых налоговых периодах.

Налоговую базу и НДС по экспортным операциям, по которым подтверждающие документы собраны, нужно включить в раздел 7 «Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 % по которым документально не подтверждена».

Если впоследствии налогоплательщик представит документы, которые подтвердят применение ставки 0 %, то НДС заносится в раздел 5 декларации за тот налоговый период, в котором собран полный пакет документов.

В разделе 8 рассчитывается сумма налоговых вычетов по операциям, по которым обоснованность применения ставки 0 % в прошлых периодах не подтверждена.

Раздел 9 предназначен для отражения операций, которые не облагаются НДС. Кроме того, там показываются суммы оплат в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых свыше шести месяцев.

В приложении (раздел 10) организация должна показать сумму НДС по недвижимости, подлежащей восстановлению.

В налоговой декларации в соответствии с приказом Минфина от 21 ноября 2007 года № 113 учтены поправки в Налоговый кодекс, вступающие в силу с 1 января 2008 года. Одной из поправок определено не включать в налоговую базу по НДС предоплату (частичную или полную) по товарам, работам, услугам, которые освобождаются от обложения НДС или

облагаются по нулевой ставке.

Налоговый учет и отчетность по акцизам

Подакцизные товары, их состав и особенность акцизного налога

Согласно статье 181 НК РФ подакцизными товарами признаются:

- ♦ спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;
- ♦ спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и др.) с объемной долей этилового спирта более 9 %;
- ♦ алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликеро-водочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5 %, за исключением виноматериалов);
- ♦ пиво;
- ♦ табачная продукция;
- ♦ автомобили легковые; мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.);
- ♦ автомобильный бензин;
- ♦ дизельное топливо;
- ♦ моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;
- ♦ прямогонный бензин.

Состав отдельных групп подакцизных товаров

В статье 181 НК РФ содержатся разъяснения по поводу состава отдельных групп подакцизных товаров. Например, спиртосодержащей продукцией (в том числе денатурированным спиртом) признается продукция из всех видов сырья, содержащая денатурирующие добавки, исключающие возможность ее использования для производства алкогольной и пищевой продукции. В состав спиртосодержащей продукции включаются растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком весе с объемной долей этилового спирта более 9 %.

Некоторые виды спиртосодержащей продукции не рассматриваются как подакцизные товары вне зависимости от объемной доли этилового спирта:

- ♦ лекарственные, лечебно-профилактические, диагностические средства, прошедшие государственную регистрацию и внесенные в Государственный реестр

лекарственных средств и изделий медицинского назначения, а также лекарственные, лечебно-профилактические средства, изготавливаемые аптечными организациями по индивидуальным рецептам и требованиям лечебных организаций, разлитые в емкости в соответствии с требованиями государственных стандартов лекарственных средств;

♦ препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию и внесенные в Государственный реестр ветеринарных препаратов, разлитые в емкости не более 100 мл;

♦ парфюмерно-косметическая продукция, прошедшая государственную регистрацию и разлитая в емкости не более 100 мл с объемной долей этилового спирта до 80 %, и (или) парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до 90 % включительно при наличии на флаконе пульверизатора, разлитая в емкости не более 100 мл;

♦ подлежащие дальнейшей переработке и (или) использованию для технических целей отходы, образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок, ликеро-водочных изделий, соответствующие утвержденной нормативной документации.

Особенность акцизного налога

Особенность акцизного налога в отличие от НДС заключается в том, что акциз – одноступенчатый косвенный налог, то есть он включается в цену товара и уплачивается только один раз и только на одной стадии цепочки движения подакцизного товара от производителя до конечного потребителя, как правило, производителем подакцизных товаров.

Объект обложения акцизами

Для определения налоговой базы и суммы акциза, подлежащей уплате, важно четко представлять, что является объектом обложения акцизами. Объекты налогообложения акцизами и операции, не подлежащие налогообложению, указаны в статьях 182 и 183 НК РФ (табл. 3.3)[7].

Таблица 3.3

Объекты обложения акцизами и операции, освобождаемые от налогообложения (за исключением нефтепродуктов)

Объект налогообложения (статья 182 НК РФ)	**Операции, освобождаемые от налогообложения (статья 183 НК РФ)**
Реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации; передача подакцизных товаров на безвозмездной основе, использование их при натуральной оплате	Реализация налогоплательщиком произведенных им подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта за пределы территории Российской Федерации с учетом потерь в пределах норм естественной убыли
Продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, а также товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность	Первичная реализация (передача) конфискованных и/или бесхозяйных подакцизных товаров, а также товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность, промышленной переработке либо уничтожению
Передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов	
Передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья	

Передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров	Передача товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же подразделению данной организации
Передача на территории Российской Федерации организацией произведенных ею подакцизных товаров своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе из организации, а также при разделе имущества, находящегося в общей собственности участников договора о совместной деятельности	
Передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе	
Ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации	Ввоз на таможенную территорию Российской Федерации подакцизных товаров, от которых имел место отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность
Получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина (получением признается приобретение прямогонного бензина в собственность)	
Получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции (получением признается приобретение денатурированного этилового спирта в собственность)	

При определении объекта налогообложения нужно иметь в виду, что для исключения двойного налогообложения акцизами облагается реализация товаров у производителя. При последующих перепродажах абсолютная сумма акциза в цене товара увеличиваться не будет (то есть последующая реализация подакцизного товара акцизом не облагается). Например, реализация пива облагается только у завода-производителя, но не у кафе, магазина или оптовой организации. Следует также

учитывать, что в целях налогообложения к производству приравниваются розлив алкогольной продукции и пива, а также любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации (за исключением организаций общественного питания), в результате которых получается подакцизный товар (пункт 3 статьи 182 НК РФ).

Особенности налогообложения при ввозе и вывозе подакцизных товаров. Особенности освобождения от налогообложения экспорта подакцизных товаров

Особенности налогообложения при ввозе подакцизных товаров на территорию России

Особенности налогообложения при ввозе подакцизных товаров на территорию Российской Федерации определяются выбранным таможенным режимом (пункт 1 статьи 185 НК РФ):

♦ при их выпуске для свободного обращения и помещении под таможенный режим переработки для внутреннего потребления акциз уплачивается в полном объеме;

♦ при их помещении под таможенный режим реимпорта уплачиваются суммы акциза, от уплаты которых налогоплательщик был освобожден или которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров;

♦ при их помещении под таможенные режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства акциз не уплачивается;

♦ при их помещении под таможенный режим переработки на территории Российской Федерации акциз не уплачивается при условии вывоза продуктов переработки в определенный срок. При выпуске продуктов переработки для свободного обращения акциз подлежит уплате в полном объеме;

♦ при их помещении под таможенный режим временного ввоза применяется полное либо частичное освобождение от уплаты акциза в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации.

Особенности налогообложения при вывозе подакцизных товаров

Особенности налогообложения при вывозе подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации (за

исключением таможенного режима экспорта) определяются пунктом 2 статьи 185 НК РФ:

♦ при вывозе товаров в таможенном режиме реэкспорта за пределы Российской Федерации уплаченные при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации суммы акциза возвращаются налогоплательщику;

♦ при вывозе товаров в других таможенных режимах освобождение от уплаты акциза и (или) возврат уплаченных сумм не производятся.

Особенности освобождения от налогообложения экспорта подакцизных товаров

Особенности освобождения от налогообложения экспорта подакцизных товаров определяются статьей 184 и пунктом 7 статьи 198 НК РФ. Обязательным условием освобождения от уплаты акциза является представление в налоговый орган поручительства банка или банковской гарантии, предполагающих обязанность банка уплатить сумму акциза и соответствующие пени при непредставлении налогоплательщиком в течение 180 календарных дней документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров, и неуплаты им в связи с этим акциза и (или) пеней. В случае отсутствия таких документов налогоплательщик обязан уплатить акциз, но впоследствии уплаченные суммы акциза подлежат возмещению после представления налогоплательщиком в налоговые органы документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров.

При экспорте подакцизных товаров налогоплательщик должен в течение 180 календарных дней со дня реализации представить в налоговый орган по месту регистрации для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты акциза следующие документы:

♦ контракт или заверенную копию контракта налогоплательщика с иностранным покупателем на поставку подакцизных товаров. Если поставка осуществляется по договору комиссии, договору поручения или агентскому договору, то представляются соответствующие договоры или их заверенные копии, а также контракт (или заверенная копия контракта) лица, осуществляющего поставку по поручению налогоплательщика, с иностранным партнером;

♦ платежные документы и выписку банка (или их заверенные копии), подтверждающие фактическое поступление выручки от реализации подакцизных товаров иностранному лицу на счет

налогоплательщика в российском банке или на счет его комиссионера, поверенного или агента;

♦ грузовую таможенную декларацию или ее копию с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товара в таможенном режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы территории Российской Федерации;

♦ копии транспортных или товаросопроводительных документов (либо иных документов с отметками российских пограничных и таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации).

Налоговые ставки, налоговая база, налоговый период

Налоговые ставки

В 1992–1997 годах в Российской Федерации в основном использовалась адвалорная (процентная) форма ставок акцизов. С 1997 года начался процесс перехода от адвалорных к твердым (или специфическим) ставкам, которые устанавливаются как абсолютная сумма в рублях на натуральную единицу.

При применении специфических ставок (в отличие от адвалорных) не наблюдается автоматического увеличения сумм налоговых поступлений при росте цен на продукцию. Поэтому твердые ставки акцизного налога ежегодно корректируются в сторону увеличения. По абсолютному большинству подакцизных товаров установлены твердые (специфические) ставки. Исключением являются сигареты, по которым установлена комбинированная (смешанная) ставка, сочетающая в себе специфическую и адвалорную формы. По каждому виду подакцизного товара установлена своя налоговая ставка. Например, по пиву устанавливаются ставки в зависимости от крепости (объемные доли этилового спирта), по легковым автомобилям ставки зависят от мощности.

С 2008 года начинают действовать новые ставки акцизов. Пункт 1 статьи 193 (в редакции Федерального закона от 16 мая 2007 года № 5-ФЗ) предполагает поэтапное повышение налоговых ставок в 2008, 2009 и 2010 годах практически по всем видам подакцизных товаров.

Налоговая база

Согласно статье 187 НК РФ налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара. В зависимости от установленных в отношении каждого вида товаров налоговых ставок налоговая база может определяться как объем в натуральном выражении либо как стоимость товаров. При определении налога по сигаретам, для которых установлена комбинированная ставка налога, сумма налога будет складываться из двух составляющих, при этом налоговая база будет исчисляться и как объем партии сигарет в натуральном выражении, и как ее стоимость.

Следует иметь в виду, что в целях устранения возможностей уклонения налогоплательщиков от уплаты акциза законодательством в некоторых случаях предусмотрено увеличение налоговой базы. Так, налоговая база увеличивается на суммы, полученные за реализованные подакцизные товары, по которым установлены адвалорные налоговые ставки, в виде финансовой помощи, авансовых и других платежей, которые получены в счет оплаты предстоящих поставок товаров, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов, в виде процента по векселям или процента по товарному кредиту (статья 189 НК РФ).

Налоговый период

В соответствии со статьей 192 НК РФ налоговый период по акцизам – это календарный месяц. Сумма акциза определяется налогоплательщиком самостоятельно по итогам каждого налогового периода по облагаемым операциям по реализации подакцизных товаров, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду.

Датой реализации (передачи) подакцизных товаров признается день отгрузки (передачи) этих товаров, в том числе структурному подразделению организации, осуществляющему розничную торговлю ими (статья 195 НК РФ).

Определение суммы акциза

Сумма акциза считается по каждой группе подакцизных товаров как произведение налоговой базы и соответствующей налоговой ставки:

♦ сумма акциза по товарам, которые облагаются по твердым ставкам, определяется как произведение налоговой ставки и налоговой базы;

♦ сумма акциза по товарам, по которым установлены

адвалорные ставки, определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы;

♦ сумма акциза по товарам, облагаемым по комбинированным ставкам, рассчитывается как сумма налогов, исчисленных по твердым и адвалорным ставкам.

Общая исчисленная сумма акциза получается в результате сложения сумм акциза по подакцизным товарам (в том числе ввозимым на территорию Российской Федерации), в отношении которых применяются твердые, адвалорные и комбинированные ставки, для каждого вида товара, облагаемого акцизом по разным налоговым ставкам.

Величина акциза определяется налогоплательщиком самостоятельно. Сумму акциза в регистрах бухгалтерского и налогового учета нужно выделить отдельной строкой на основании первичных документов: накладных, приходно-кассовых ордеров, актов выполненных работ, счетов и счетов-фактур. Иначе исчисление акциза расчетным путем по этим документам не производится.

Налогоплательщику следует вести раздельный учет по всем видам подакцизных товаров, для которых установлены различные налоговые ставки. Если такой учет отсутствует, сумма акциза определяется исходя из максимальной (из применяемых налогоплательщиком) налоговой ставки от единой налоговой базы, определенной по всем операциям, которые облагаются акцизом.

Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, определяется по итогам каждого налогового периода как общая исчисленная сумма налога, уменьшенная на величину налоговых вычетов.

Если величина налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую исчисленную сумму акциза, то налогоплательщик в этом налоговом периоде акциз в бюджет не уплачивает, а разница подлежит возмещению, зачету или возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном НК РФ.

При определении суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет, из суммы акциза по реализованным товарам исключаются:

♦ суммы акциза, уплаченные налогоплательщиком при приобретении или ввозе в Российскую Федерацию подакцизных товаров, в дальнейшем использованных как сырье для производства подакцизных товаров;

♦ суммы акциза в случае возврата или отказа покупателя от подакцизных товаров;

♦ суммы акциза, рассчитанные с сумм авансовых или иных платежей в счет оплаты предстоящих поставок и др.

Если сумма акциза, уплаченная поставщиком, больше суммы акциза, начисленного по реализованным товарам, она подлежит зачету в счет платежей последующих налоговых периодов, а если она не была зачтена, то подлежит возврату налогоплательщику.

Сумма исчисленного акциза у налогоплательщика относится на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Предъявление налогоплательщиком исчисленной суммы акциза к оплате покупателю

Согласно статье 198 НК РФ исчисленную сумму акциза налогоплательщик должен предъявить к оплате покупателю подакцизных товаров или собственнику давальческого сырья.

В расчетных, первичных документах и счетах-фактурах исчисленная налогоплательщиком сумма акциза выделяется отдельной строкой (помимо случаев реализации подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации). В случае если операции реализации подакцизных товаров освобождены от налогообложения, то указанные документы выписываются без выделения соответствующих сумм акциза и на них делается запись (либо ставится штамп) «без акциза».

В соответствии с пунктом 1 статьи 199 НК РФ предъявленные покупателю суммы акциза налогоплательщик относит:

♦ либо на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (при реализации подакцизных товаров);

♦ либо на счет соответствующих источников, за счет которых относятся расходы по указанным подакцизным товарам (при безвозмездной передаче производственных подакцизных товаров для производства неподакцизных товаров).

Покупатель подакцизных товаров может использовать два варианта отнесения предъявленных ему налогоплательщиком-продавцом сумм акциза:

♦ уплаченные продавцу суммы акциза включаются им в стоимость приобретенных товаров (пункт 2 статьи 199 НК РФ);

♦ уплаченные продавцу суммы акциза принимаются к вычету или возврату при исчислении суммы акцизного налога, подлежащей уплате в бюджет (пункт 3 статьи 199, статья 200 НК РФ).

Учет предъявленных продавцом сумм акциза (собственника давальческого сырья) осуществляется у покупателя, когда:

♦ акциз фактически уплачен покупателем при приобретении подакцизных товаров;

♦ акциз фактически уплачен при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации;

♦ акциз предъявлен налогоплательщиком собственнику давальческого сырья.

Исключением являются приобретенные, ввезенные на территорию Российской Федерации (или переданные собственнику давальческого сырья) подакцизные товары, используемые как сырье для производства других подакцизных товаров. По таким товарам уплаченные суммы акциза подлежат вычету или возврату.

Налоговые вычеты по акцизам

Виды налоговых вычетов

Виды налоговых вычетов представлены в табл. 3.4[8].

Таблица 3.4

Виды налоговых вычетов по акцизам

Виды вычетов	Порядок и условия предоставления вычетов
1. Суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров	Использование приобретенных (ввезенных) подакцизных товаров в качестве сырья для производства других подакцизных товаров, а также при их безвозвратной утере в процессе хранения, перемещения и последующей технологической обработки (только в пределах норм технологических потерь или естественной убыли)
2. Суммы акциза, уплаченные налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации	
3. Суммы акциза, уплаченные собственником давальческого сырья (материалов) при его приобретении, либо при его ввозе в Российской Федерации, либо при его производстве	При передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов), если давальческим сырьем являются подакцизные товары

4. Суммы акциза, уплаченные на территории Российской Федерации по этиловому спирту, произведенному из пищевого сырья	Использование этилового спирта для производства виноматериалов, в дальнейшем использованных для производства алкогольной продукции. При этом вычету подлежит сумма акциза в размере, не превышающем сумму акциза, рассчитанную как $A = (Ст \times К) / 100\ \%] \times О,$ где A — сумма акциза, уплаченного по этиловому спирту, использованному для производства вина; $Ст$ — налоговая ставка за 1 л 100-процентного (безводного) этилового спирта; $К$ — крепость вина; $О$ — объем реализованного вина. Сумма акциза, превышающая исчисленную по этой формуле, относится за счет доходов, остающихся в распоряжении налогоплательщиков после уплаты налога на прибыль
5. Суммы акциза, уплаченные налогоплательщиком	Возврат покупателем подакцизных товаров (в том числе в течение гарантийного срока) или отказ от них и отражение в учете соответствующих операций по корректировке
6. Суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком с авансовых и (или) иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров	После отражения в учете операций по реализации этих товаров
7. Суммы акциза, начисленные при получении денатурированного этилового спирта налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции	Использование денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции при представлении необходимых документов

8. Суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство денатурированного этилового спирта, при реализации этого спирта налогоплательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции	При условии представления необходимых документов (копии договора с налогоплательщиком, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина; реестров счетов-фактур с отметкой налогового органа, в котором состоит на учете покупатель прямогонного бензина)
9. Суммы акциза, начисленные при получении прямогонного бензина налогоплательщиком, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина	Использование полученного прямогонного бензина для производства продукции нефтехимии и (или) при его передаче для производства продукции нефтехимии на давальческой основе при условии представления одного из документов: накладной на внутреннее перемещение или на отпуск материалов на сторону; лимитно-заборной карты; акта приема-передачи сырья на переработку; акта списания в производство

Условия предоставления налоговых вычетов

Налоговые вычеты (пункты 1–4 табл. 3.4) производятся при обязательном выполнении следующих условий:

♦ при наличии расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком подакцизных товаров (либо предъявленных налогоплательщиком собственнику давальческого сырья при его производстве, либо на основании таможенных деклараций или иных документов, подтверждающих ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации и уплату соответствующей суммы акциза);

♦ при фактической уплате акциза в случае приобретения подакцизных товаров (или при их производстве из давальческого сырья, либо при ввозе подакцизных товаров на территорию Российской Федерации);

♦ при использовании соответствующих подакцизных товаров в качестве основного сырья в части стоимости, фактически включенной в расходы на производство других реализованных (переданных) подакцизных товаров.

Для получения налоговых вычетов, указанных в пунктах 7, 8 табл. 3.4, налогоплательщик обязан представить документы, подтверждающие факт производства неспиртосодержащей продукции из денатурированного этилового спирта:

♦ свидетельство на производство неспиртосодержащей

продукции (денатурированного этилового спирта);

♦ копию договора с производителем денатурированного этилового спирта (с налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции);

♦ реестры счетов-фактур, выставленных производителями денатурированного этилового спирта;

♦ накладную на внутреннее перемещение (отпуск денатурированного этилового спирта);

♦ акты приема-передачи между структурными подразделениями налогоплательщика (денатурированного этилового спирта);

♦ акт списания в производство и другие документы.

Свидетельства о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом или прямогонным бензином, согласно статьям 179.2 и 179.3 НК РФ выдаются налоговыми органами на срок до одного года организациям, осуществляющим следующие виды деятельности:

♦ производство денатурированного этилового спирта (свидетельство на производство денатурированного этилового спирта);

♦ производство неспиртосодержащей продукции, в качестве сырья для производства которой используется денатурированный спирт (свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции);

♦ производство спиртосодержащей продукции в металлической аэрозольной упаковке, в качестве сырья для производства которой используется денатурированный этиловый спирт (свидетельство на производство спиртосодержащей продукции в металлической аэрозольной упаковке);

♦ производство прямогонного бензина, в том числе из давальческого сырья (свидетельство на производство прямогонного бензина);

♦ производство продукции нефтехимии, при котором в качестве сырья используется прямогонный бензин (свидетельство на переработку прямогонного бензина).

Свидетельства выдаются организациям, имеющим необходимые мощности в собственности, на праве хозяйственного ведения или оперативного управления; организациям, владеющим более 50 % уставного капитала в обществах с ограниченной ответственностью или голосующих акций в акционерных обществах, имеющих необходимые мощности.

Свидетельства выдаются организациям, имеющим необходимые мощности по производству, хранению и отпуску денатурированного этилового спирта, неспиртосодержащей

продукции, спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции и продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке, а также по производству прямогонного бензина или продукции нефтехимии.

Действия в отношении суммы акцизов, подлежащей возврату

Действия в отношении суммы акциза, подлежащей возврату, регулируются статьей 203 НК РФ. Если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую исчисленную сумму акциза в отчетном налоговом периоде, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику. Указанные суммы в отчетном (налоговом) периоде и в течение трех налоговых периодов, следующих за ним, направляются на исполнение обязанностей по уплате налогов или сборов (включая налоги, уплачиваемые в связи с перемещением подакцизных товаров через таможенную границу Российской Федерации, а также на уплату пеней, погашение недоимок, сумм налоговых санкций, присужденных налогоплательщику, подлежащих зачислению в тот же бюджет).

Налоговые органы осуществляют зачет самостоятельно, а по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением подакцизных товаров через таможенную границу Российской Федерации, – по согласованию с таможенными органами. В течение десяти дней они обязаны сообщить о нем налогоплательщику.

По истечении трех налоговых периодов, следующих за отчетным, сумма, которая не была зачтена, должна быть возвращена налогоплательщику по его заявлению. Налоговый орган в течение двух недель после получения заявления обязан принять решение о возврате указанной суммы налогоплательщику из соответствующего бюджета и в тот же срок направить это решение на исполнение в соответствующий орган Федерального казначейства.

Возврат производится органами Федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа. Если такое решение не получено органом Федерального казначейства по истечении семи дней со дня направления налоговым органом, то датой получения решения признается восьмой день со дня его направления налоговым органом. При нарушении указанных сроков на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из 1/360 ставки рефинансирования Центрального банка России за каждый день просрочки.

Суммы, предусмотренные при реализации подакцизных товаров, помещаемых под таможенный режим экспорта за пределы территории Российской Федерации, подлежат возмещению с помощью зачета (возврата) на основании соответствующих документов. Возмещение производится не позднее трех месяцев со дня представления документов. В течение указанного срока налоговый орган проверяет обоснованность налоговых вычетов и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм (полностью или частично) или об отказе в возмещении.

Порядок и сроки уплаты акциза в бюджет

Порядок и сроки уплаты акциза в бюджет определяются статьей 204 НК РФ (табл. 3.5)[9].

Таблица 3.5
Порядок и сроки уплаты акциза

Операции	Порядок и сроки уплаты акциза
Реализация (передача) налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров: этилового спирта; спиртосодержащей продукции; алкогольной продукции; пива; табачной продукции; автомобилей и мотоциклов	Уплата осуществляется исходя из фактической реализации (передачи) указанных товаров за истекший налоговый период двумя платежами равными долями: не позднее 25-го числа первого месяца, не позднее 15-го числа второго месяца, следующих за истекшим налоговым периодом
Получение (оприходование) денатурированного этилового спирта, прямогонного бензина организациями, имеющими свидетельство	Уплата осуществляется не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (в эти же сроки подается налоговая декларация)

Сроки и порядок уплаты акциза при ввозе подакцизных товаров на российскую таможенную территорию устанавливаются таможенным законодательством Российской Федерации. Налог по подакцизным товарам уплачивается там, где эти товары производятся, а по алкогольной продукции – еще и по месту ее реализации с акцизных складов.

Налоговая декларация по акцизам

Налогоплательщик должен представить в налоговый орган по

месту своей регистрации налоговую декларацию не позднее последнего числа месяца, следующего за отчетным.

С 1 января 2007 года глава 22 НК РФ «Акцизы» действует в новой редакции. Поэтому Минфин обновил формы отчетности по этому налогу (приказ Минфина России от 14 ноября 2006 года № 146н «Об утверждении форм налоговой декларации по акцизам на подакцизные товары, за исключением табачных изделий, налоговой декларации по акцизам на табачные изделия и порядков их заполнения»).

Общая декларация

В общей декларации нужно отражать акцизы по всем товарам кроме табачных изделий. Общая декларация включает титульный лист; разделы 1.1 и 1.2, где следует отражать суммы акциза, начисленного к уплате или к уменьшению; раздел 2, предназначенный для расчета налога; семь приложений. Первые три приложения необходимы для расчета налоговой базы. Приложения 4 и 5 нужно заполнять при проведении операций с денатурированным спиртом. Приложения 6 и 7 предназначены для тех, кто производит или перерабатывает прямогонный бензин.

Начинать заполнять общую декларацию по акцизам следует с приложений, которые нужны для расчета налоговой базы. Их следует оформлять по каждому виду подакцизных товаров с учетом бюджетной классификации. Например, в отношении этилового спирта из пищевого и непищевого сырья заполняются отдельные приложения, так как налог по ним нужно зачислять на разные коды бюджетной классификации (КБК).

В приложениях 1 и 2 нужно пересчитывать налоговую базу на безводный спирт по этиловому спирту, спиртосодержащей и алкогольной продукции, ставка по которой установлена на литр безводного спирта. Кроме того, здесь не рассчитывают налоговую базу по легковым автомобилям и мотоциклам. При этом приложение 1 заполняют в отношении продаж на внутреннем рынке, а приложение 2 – при экспортных сделках. В приложении 3 следует определять налоговую базу по всем остальным товарам.

Декларация по акцизам на табачные изделия

Декларация включает в себя:

- ♦ титульный лист;
- ♦ раздел 1 «Сумма акциза на табачные изделия, подлежащая

уплате в бюджет, по данным налогоплательщика»;

♦ раздел 2 «Расчет суммы акциза на табачные изделия», в том числе:

• «Расчет суммы акциза на сигареты без фильтра, папиросы, сигареты с фильтром»;

• «Расчет суммы акциза на табачные изделия, за исключением сигарет без фильтра, папирос»;

• «Расчет суммы акциза на табачные изделия, подлежащей уплате в бюджет»;

♦ раздел 3 «Расчет суммы акциза по табачным изделиям, применение освобождения налогообложения по которым документально не подтверждено»;

♦ раздел 4 «Предъявленные к возмещению суммы акциза по табачным изделиям, факт экспорта которых документально подтвержден в налоговом периоде, а также документально подтвержденный факт экспорта табачных изделий, по которым ранее были представлены поручительство банка или банковская гарантия»;

♦ расчет налоговой базы по виду табачного изделия, за исключением сигарет с фильтром, сигарет без фильтра, папирос (на внутреннем рынке);

♦ расчет налоговой базы на сигареты без фильтра, папиросы (на внутреннем рынке);

♦ расчет налоговой базы на сигареты с фильтром, сигареты без фильтра, папиросы (на экспорт при отсутствии поручительства банка, банковской гарантии);

♦ приложение 4 к форме налоговой декларации по акцизам на табачные изделия «Реализация в налоговом периоде табачных изделий на экспорт, по которой в отчетном налоговом периоде предоставлено освобождение от уплаты акцизов»;

♦ приложение 5 к форме налоговой декларации по акцизам на табачные изделия «Расчет налоговой базы на сигареты с фильтром, сигареты без фильтра, папиросы, по которым документально не подтверждено применение освобождения от налогообложения акцизами экспорта в Республику Беларусь».

Налоговый учет и отчетность по налогу на прибыль организаций

Содержание учетной политики по налогу на прибыль организаций

В соответствии со статьей 313 НК РФ данные налогового учета должны отражать:

♦ порядок формирования сумм доходов и расходов;

♦ порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде;

♦ сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах;

♦ порядок формирования сумм создаваемых резервов;

♦ сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

Согласно положениям главы 25 НК РФ в учетной политике для целей налогообложения налогом на прибыль организаций отражаются[10]:

♦ метод определения доходов и признания расходов по методу начисления или кассовому методу;

♦ метод оценки списываемых сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), по стоимости единицы запасов или средней стоимости;

♦ метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО), по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО);

♦ решение руководителя организации-налогоплательщика о начислении амортизации по нормам, установленным статьей 259 НК РФ;

♦ доля расходов на освоение природных ресурсов, относящихся к нескольким участкам недр и учитываемых по каждому участку недр;

♦ порядок признания расходов на приобретение права на земельные участки;

♦ предельный размер отчислений в резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию;

♦ решение о создании резерва предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов;

♦ метод оценки покупных товаров по стоимости первых по

времени приобретения (ФИФО); по стоимости последних по времени

приобретения (ЛИФО); по средней стоимости; по стоимости единицы товара;

♦ порядок формирования налоговой базы по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг и необращающимися на этом рынке;

♦ метод списания на расходы выбывших ценных бумаг по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО); по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО); по стоимости единицы;

♦ метод последовательности закрытия коротких позиций по ценным бумагам одного выпуска. В первую очередь осуществляется закрытие короткой позиции, которая была открыта первой (ФИФО), либо закрытие короткой позиции, которая была открыта последней (ЛИФО);

♦ критерии отнесения сделок, предусматривающих поставку предмета сделки, к категории операций с финансовыми инструментами срочных сделок;

♦ принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации работ (услуг) – по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом (если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ);

♦ перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (работ, услуг);

♦ порядок распределения прямых расходов (формирование стоимости незавершенного производства);

♦ нормативы отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств;

♦ способ резервирования, предельная сумма отчислений в ежемесячный процент отчислений в резерв предстоящих расходов на оплату отпусков, резервов на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет.

Отражению в учетной политике организации для целей налогообложения подлежат выбранные налогоплательщиком нормы и правила налогового учета, которые могут быть применены по выбору налогоплательщика; порядок налогового учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в случае, если порядок отражения этих операций и (или) объектов в бухгалтерском учете не предусмотрен или не соответствует целям налогообложения.

Последовательность применения налогоплательщиком норм и правил налогового учета является исходным принципом его

организации.

Положения, предусматривающие возможность выбора налогоплательщиком норм и правил налогового учета, сгруппированы в следующем порядке:

♦ формирование сумм доходов и расходов;

♦ распределение доходов и расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде;

♦ методы и порядок расчета сумм амортизации;

♦ создание резервов и порядок формирования их сумм;

♦ методы оценки отдельных видов активов и их списания;

♦ уплата налогов в бюджет.

Расчет налоговой базы

Расчет налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии со статьей 313 НК РФ является одним из документов, подтверждающих данные налогового учета. Этот расчет составляется исходя из данных налогового учета нарастающим итогом с начала года. Налоговым периодом признается календарный год, отчетными периодами – первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и т. д.

Налоговой базой признается денежное выражение прибыли, определяемой в соответствии с НК РФ, подлежащей налогообложению. Для российских организаций прибылью признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. Расчет налоговой базы должен содержать:

♦ период, за который определяется налоговая база (с начала налогового периода нарастающим итогом);

♦ сумму доходов от реализации, полученных в отчетном (налоговом) периоде;

♦ сумму расходов, произведенных в отчетном (налоговом) периоде, уменьшающих сумму доходов от реализации;

♦ прибыль (убыток) от реализации;

♦ сумму внереализационных доходов;

♦ сумму внереализационных расходов;

♦ прибыль (убыток) от внереализационных операций;

♦ итого налоговая база за отчетный (налоговый) период.

Для определения суммы прибыли, подлежащей налогообложению, из налоговой базы исключается сумма убытка,

подлежащего переносу.

В 2008 году Федеральным законом № 216-ФЗ (подпункт 3.1 пункта 1 статьи 251 НК РФ) в доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, включены:

♦ доходы в виде сумм «входного» налога на добавленную стоимость (НДС) при передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный капитал хозяйствующих обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов;

♦ доходы в виде сумм кредиторской задолженности не только по уплате налогов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, но и по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами внебюджетных фондов (положение распространяется на правоотношения, которые возникли с 1 января 2007 года).

В 2008 году Федеральным законом № 216-ФЗ также установлено, что по операциям с закладными налоговая база определяется в соответствии с пунктами 1 и 3 статьи 279 НК РФ (аналогично уступке/переуступке права требования). Норма распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 года.

В соответствии с Федеральным законом № 76-ФЗ при определении налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в других организациях, необходимо учесть, что алгоритм расчета суммы налога, которую налоговый агент (российская организация, уплачивающая дивиденды) обязан удержать из доходов налогоплательщика, изменен.

Порядок формирования сумм доходов и расходов

Статьи 271 и 272 НК РФ устанавливают порядок признания доходов и расходов при методе начисления, а статья 273 – порядок определения доходов и расходов при кассовом методе.

Кассовый метод не могут применять организации в случае, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета НДС не превысила миллион рублей за каждый квартал, а также банки. Если налогоплательщик превысил этот предел, он обязан перейти на метод начисления с начала налогового периода, в течение которого было допущено превышение.

Метод начисления заключается в признании доходов в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического получения денежных средств (работ, услуг) и (или) имущественных прав. Расходы при данном методе принимаются в

том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты. Расходы признаются в том налоговом периоде, в котором они возникают, исходя из условий сделок. Если сделки не содержат таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы определяются налогоплательщиком самостоятельно.

При кассовом методе датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом. Расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты.

Датой получения доходов от реализации товаров (работ, услуг и имущественных прав) признают дату их реализации вне зависимости от фактического поступления денежных средств или иного имущества в их оплату. Это же относится и к дате получения внереализационных доходов.

Доходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления). При таком методе расходы, связанные с реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав, также признаются в том отчетном периоде, в котором они возникают исходя из условий сделок и независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

Согласно статье 286 НК РФ налогоплательщики имеют право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей исчислению. В этом случае исчисление сумм авансовых платежей производится исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

Методы и порядок расчета сумм амортизации

В соответствии со статьей 259 НК РФ налогоплательщики вправе выбрать линейный или нелинейный метод начисления амортизации. При этом к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую – десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов, налогоплательщик должен применять линейный метод.

Положения статьи 259 НК РФ дают право налогоплательщику менять основные нормы амортизации:

♦ применять специальный коэффициент к основной норме амортизации, но не выше 2 в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности (не распространяется на основные средства, относящиеся к первой, второй и третьей амортизационным группам, если амортизация по ним начисляется линейным методом);

♦ применять специальный коэффициент к основной норме амортизации, но не выше 3 в отношении амортизируемых основных средств, которые являются предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), может налогоплательщик, у которого данное средство должно учитываться в соответствии с условиями договора (не распространяется на основные средства, относящиеся к первой, второй и третьей амортизационным группам, если амортизация по ним начисляется нелинейным методом);

♦ применять специальный коэффициент к основной норме амортизации, но не выше 2 в отношении собственных основных средств могут налогоплательщики – сельскохозяйственные организации промышленного типа, а также организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны;

♦ применять методы и нормы амортизации, существовавшие на момент передачи (получения) основных средств, которые являются предметом договора лизинга, заключенного до введения в действие главы 25 НК РФ. Налогоплательщики, передавшие (получившие) такое имущество, вправе также применять в отношении него специальный коэффициент не выше 3;

♦ начислять амортизацию по нормам амортизации ниже установленных статьей 259 НК РФ. Использование пониженных норм допускается только с начала налогового периода и в течение всего налогового периода. Начисление пониженных норм должно быть закреплено в учетной политике организации для целей налогообложения. В соответствии с пунктом 11 статьи 259 НК РФ при реализации амортизируемого имущества налогоплательщиками, использующими пониженные нормы амортизации, пересчет налоговой базы на сумму недоначисленной амортизации против норм, предусмотренных указанной статьей, в целях налогообложения не производится;

♦ определять норму амортизации по приобретаемым объектам основных средств, бывших в употреблении, с учетом

срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками. Если срок фактического использования основного средства у предыдущих собственников окажется равным или превышающим срок его полезного использования, определяемый классификацией, утвержденной Правительством России, налогоплательщик вправе самостоятельно определять срок полезного использования этого средства с учетом требований техники безопасности и других факторов;

♦ определять срок полезного использования объектов основных средств могут организации, получающие в виде вклада в уставный (складочный) капитал или в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц объекты основных средств, бывшие в потреблении, как установленный предыдущим собственником основных средств срок их полезного использования, уменьшенный на количество лет (месяцев) их эксплуатации предыдущим собственником;

♦ организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий, могут не применять установленный статьей 259 порядок амортизации в отношении электронно-вычислительной техники. В данном случае расходы организаций на приобретение такой техники признаются материальными расходами;

♦ по легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам, имеющим первоначальную стоимость соответственно 600 000 рублей и 800 000 рублей (эта стоимость установлена в 2008 году), основная норма амортизации применяется с коэффициентом 0,5.

В 2008 году Федеральным законом № 195-ФЗ введено правило: в отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности, к основной норме амортизации налогоплательщик может применять специальный коэффициент, но не более 3.

Расходы на приобретение электронно-вычислительной техники организациями, осуществляющими деятельность в области информационных технологий, признаются материальными расходам.

Создание резервов

Глава 25 НК РФ предусматривает возможность создания налогоплательщиками для целей налогообложения резервов:

♦ под предстоящие ремонты основных средств;

♦ на предстоящую оплату отпусков работникам и выплату

ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

♦ по сомнительным долгам;

♦ на возможные потери по ссудам по ссудной и приравненной к ней задолженности (для банков);

♦ на предстоящие расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;

♦ под обесценивание ценных бумаг;

♦ предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов;

♦ страховых (для налогоплательщиков – страховых организаций).

Методы оценки отдельных видов активов и их списание

Глава 25 НК РФ предусматривает возможность выбора методов оценки и списания следующих видов активов: сырье и материалы, используемые при производстве товаров (работ, услуг); покупные товары; расходы на приобретение права на земельные участки; ценные бумаги.

В соответствии со статьей 254 НК РФ при определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве товаров, применяется один из методов их оценки: по стоимости единицы запасов; по средней стоимости; по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО); по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Согласно статье 268 НК РФ налогоплательщик при реализации покупных товаров вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость приобретения данных товаров, определяемую одним из методов оценки покупных товаров: ФИФО, ЛИФО; по средней стоимости; по стоимости единицы товара.

Характеристики методов оценки материально-производственных запасов (МПЗ) представлены в табл. 3.6.

Таблица 3.6

Характеристики методов оценки материально-производственных запасов

Методы	Характеристики методов
Оценка по себестоимости первых по времени приобретений МПЗ (способ ФИФО)	Основан на допущении, что МПЗ используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), то есть запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка МПЗ, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости проданных товаров учитывается себестоимость ранних по времени приобретений
Оценка последних по времени приобретений МПЗ (метод ЛИФО)	Основан на допущении, что МПЗ, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности приобретения. При применении этого способа оценка МПЗ, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости ранних по времени приобретений, а в себестоимости проданных товаров (продукции, работ, услуг) учитывается себестоимость поздних по времени приобретений
Способы средних оценок фактической себестоимости материалов, отпущенных в производство или списанных на иные цели (по средней себестоимости, по способу ФИФО или ЛИФО)	Применяются два способа расчета: исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц (отчетный период); путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка), при этом в расчет средней оценки включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска

В соответствии со статьей 264.1 НК РФ расходы на приобретение права на земельные участки включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, в следующем порядке. По выбору налогоплательщика сумма расходов на приобретение права на земельные участки признается расходами отчетного периода равномерно в течение срока, который определяется налогоплательщиком самостоятельно и не должен быть менее пяти лет, либо признается расходами отчетного периода в размере, не превышающем 30 % исчисленной в соответствии со статьей 274 НК РФ налоговой базы предыдущего налогового периода, до полного признания всей суммы расходов (если иное

не предусмотрено). Для расчета предельных размеров расходов налоговая база предыдущего налогового периода определяется без учета суммы расходов на приобретение права на земельные участки. Если земельные участки приобретаются в рассрочку, такие расходы признаются расходами отчетного периода равномерно в течение срока, установленного договором. Сумма расходов на приобретение права на земельные участки подлежит включению в состав прочих расходов с момента документально подтвержденного факта подачи документов на государственную регистрацию указанного права.

В соответствии со статьей 280 НК РФ при реализации или ином выбытии ценных бумаг налогоплательщик самостоятельно выбирает один из методов списания ценных бумаг: ФИФО; ЛИФО; по стоимости единицы.

Исключение из числа способов оценки материально-производственных запасов метода ЛИФО (по себестоимости последних по времени приобретений) касается бухгалтерского учета. Аналогичные изменения в налоговое законодательство не вносились. Исходя из этого, налогоплательщики в 2008 году могут по-прежнему использовать метод ЛИФО для целей налогообложения прибыли, так как такое право закреплено в пункте 8 статьи 254 НК РФ. Однако следует понимать, что применение разных методов для целей бухгалтерского и налогового учета будет приводить к возникновению временных разниц согласно ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Ставки налога

По налогу на прибыль организаций налоговая ставка принята в размере 24 %. Исчисленная сумма налога зачисляется в федеральный бюджет по ставке 6,5 % и в бюджеты субъектов Российской Федерации по ставке 17,5 %.

Законом предоставлено право законодательным органам субъектов Российской Федерации снижать для отдельных категорий налогоплательщиков налоговую ставку в части сумм налога, зачисляемых в бюджеты субъектов Российской Федерации. При этом налоговая ставка не может быть ниже 13,5 %.

Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, облагаются по ставке 20 %. К доходам, полученным от использования, содержания или сдачи в аренду транспортных средств, применяется ставка 10 %.

В 2008 году Федеральным законом № 76-ФЗ введена налоговая ставка 0 % в отношении доходов в виде дивидендов, полученных российской организацией. Она применяется, если на день, когда принято решение о выплате дивидендов, получающая их организация в течение не менее 365 дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50-процентным вкладом в уставном капитале капиталовыплачивающей дивиденды организации. Другой вариант: организация владеет депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее 50 % от общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов. Еще одно условие: стоимость приобретения и (или) получения в соответствии с законодательством Российской

Федерации в собственность вклада в уставном фонде капиталовыплачивающей дивиденды организации или депозитарных расписок, дающих право на получение дивидендов, превышает 500 млн рублей.

Налоговая ставка 15 % сохранена только для дивидендов, получаемых российской организацией от иностранной организации.

Порядок уплаты налога в бюджет

Глава 25 НК РФ содержит ряд положений, допускающих возможность выбора налогоплательщиком определенных действий при уплате налога на прибыль организаций. К таким положениям относится, прежде всего, предусмотренное статьей 286 НК РФ право налогоплательщика перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу исходя из фактически полученной прибыли. В этом случае исчисление сумм авансовых платежей производится налогоплательщиком исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца. Сумма авансовых платежей определяется с учетом ранее начисленных сумм. Налогоплательщик вправе перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли, при этом система уплаты этих платежей не может изменяться налогоплательщиком в течение налогового периода.

Общие правила определения суммы ежемесячного авансового платежа, установленные статьей 286 НК РФ, представлены в табл. 3.7.

Таблица 3.7

Правила определения суммы ежемесячного авансового платежа

Кварталы	Сумма авансового платежа
Первый	Принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в последнем квартале предыдущего налогового периода
Второй	Принимается равной одной трети суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года
Третий	Принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой, рассчитанной по итогам третьего квартала
Четвертый	Принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия. Если сумма ежемесячного платежа отрицательна или равна нулю, указанные платежи в соответствующем квартале не осуществляются

В соответствии со статьей 289 НК РФ налогоплательщики, исчисляющие суммы ежемесячных авансовых платежей по фактически полученной прибыли, представляют налоговые декларации в сроки, установленные для уплаты авансовых платежей, в то время как по общему правилу налогоплательщики представляют налоговые декларации не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего налогового периода.

Согласно статье 285 НК РФ для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, отчетными периодами признаются месяц, два месяца, три месяца и т. д. до окончания календарного года, в то время как по общему правилу отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Статья 288 НК РФ предоставляет право налогоплательщику – российской организации, имеющей обособленные подразделения, самостоятельно определять, какой из показателей (среднесписочная численность работников или сумма расходов на оплату труда) должен применяться при определении доли прибыли, приходящейся на обособленные подразделения, для исчисления авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований.

Уплата авансовых платежей и сумм налога производится налогоплательщиками по месту нахождения организации, а также обособленных подразделений исходя из доли прибыли,

приходящейся на обособленные подразделения, определяемой как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества обособленного подразделения в среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества, определенных в целом по налогоплательщику.

Если налогоплательщик имеет несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации, то распределение прибыли по каждому из этих подразделений может не производиться. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет этого субъекта Российской Федерации, определяется исходя из доли прибыли, исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений, находящихся на территории субъекта Российской Федерации. При этом налогоплательщик самостоятельно выбирает то обособленное подразделение, через которое осуществляется уплата налога в бюджет этого субъекта Российской Федерации.

В 2008 году Федеральным законом № 216-ФЗ введен срок, когда налогоплательщик обязан уведомить налоговые органы, в которых он состоит на учете по месту нахождения своих обособленных подразделений, о выборе филиала, через который будет уплачиваться налог в бюджет субъекта Российской Федерации. Этот срок – 31 декабря года, предшествующего налоговому.

В целях устранения двойного налогообложения при наличии обособленных подразделений, расположенных за пределами территории Российской Федерации, уплата налога на прибыль (авансовых платежей), а также представление расчетов и налоговых деклараций производятся организацией по месту своего нахождения.

Налоговая декларация по налогу на прибыль организаций

Порядок заполнения декларации регламентируется приказом Минфина России от 7 февраля 2006 года № 24н (в редакции приказа Минфина России от 9 января 2007 года № 1н).

В соответствии со статьей 289 НК РФ налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога по истечении каждого отчетного (налогового) периода представляют в налоговые органы по месту своего

нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации.

Обязательными элементами оформления декларации для всех организаций является заполнение:

♦ титульного листа (лист 1);

♦ подраздела 1.1 раздела 1 «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика» (подраздел 1.1 – для организаций, уточняющих авансовые платежи и налог на прибыль);

♦ приложений 1 и 2 к листу 2 (доходы от реализации и внереализационные доходы; расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравниваемые к внереализационным расходам).

Обязательные элементы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций представлены в приложении 3 к данному учебному пособию.

Отдельные подразделы налоговой декларации заполняют налогоплательщики, осуществляющие соответствующие операции. Например, подраздел 1.2 раздела 1 заполняют организации, уточняющие ежемесячные авансовые платежи и налог на прибыль, подраздел 1.3 раздела 1 – организации, уточняющие ежемесячные авансовые платежи.

Некоторые категории налогоплательщиков представляют отдельные расчеты:

♦ расчет налога на прибыль, удерживаемого налоговым агентом (источником выплаты доходов);

♦ расчет суммы убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу (налогоплательщики, не имеющие остатка неперенесенного убытка, этого расчета не предусматривают);

♦ расчет распределения авансовых платежей и налога на прибыль в бюджет субъекта Российской Федерации организацией, имеющей обособленные подразделения;

♦ расчет налога на прибыль с доходов, исчисленного по ставке, отличной от ставки, указанной в пункте 1 статьи 284 НК РФ;

♦ расчет налоговой базы по налогу на прибыль по операциям, финансовые результаты которых учитываются в особом порядке;

♦ доходы, расходы и налоговая база, полученные государственным пенсионным фондом от размещения пенсионных резервов.

Налоговый учет и отчетность по единому социальному налогу

Объект налогообложения единым социальным налогом и налоговая база

При исчислении единого социального налога (ЕСН) объект налогообложения находится в зависимости от того, к какой категории относятся налогоплательщики.

Для налогоплательщиков-работодателей (помимо физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями) объектом налогообложения являются выплаты и другие вознаграждения, начисляемые налогоплательщиком в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам), а также по авторским договорам.

Для налогоплательщиков-работодателей не относятся к объекту налогообложения выплаты, осуществляемые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности (или других вещных прав на имущество), а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества.

Для налогоплательщиков-предпринимателей объектом налогообложения выступают доходы от предпринимательской (или другой профессиональной) деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Для работодателей – физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, объектом налогообложения являются выплаты и другие вознаграждения по трудовым и гражданско-правовым договорам (предметом которых является выполнение работ, оказание услуг), выплачиваемые налогоплательщиками в пользу физических лиц.

Перечисленные выплаты не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном периоде; у налогоплательщиков-предпринимателей или физических лиц такие выплаты не уменьшают налоговую базу по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ) в отчетном периоде.

В 2008 году в соответствии с пунктом 1 статьи 236 НК РФ

введена норма, согласно которой для лиц, производящих выплаты физическим лицам, не признаются объектом налогообложения:

♦ выплаты, начисленные в пользу физических лиц, являющихся иностранными гражданами и лицами без гражданства, по трудовым договорам, заключенным с российской организацией через ее обособленные подразделения, расположенные за пределами Российской Федерации;

♦ вознаграждения, начисленные в пользу физических лиц, являющихся иностранными гражданами и лицами без гражданства, в связи с осуществлением ими деятельности за пределами Российской Федерации в рамках заключенных договоров гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг.

Последнее распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 года.

Налоговая база

Налоговая база определяется исходя из стоимостной оценки установленного НК РФ объекта налогообложения. Так, для налогоплательщиков-работодателей (за исключением физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями) она определяется как сумма выплат, являющихся объектом обложения, начисленных работодателями за налоговый (отчетный) период в пользу работников. При определении налоговой базы учитываются любые выплаты, начисленные работодателями в пользу работников вне зависимости от их формы (кроме выплат, не признаваемых объектом налогообложения и не подлежащих налогообложению согласно статье 238 НК РФ).

Для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, налоговая база исчисляется как сумма выплат и вознаграждений, являющихся объектом налогообложения и выплачиваемых за налоговый период в пользу физических лиц.

Налогоплательщики-работодатели при исчислении ЕСН должны определять налоговую базу отдельно по каждому работнику в течение всего налогового периода с его начала и по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

Налоговая база налогоплательщиков-предпринимателей определяется как сумма доходов, являющихся объектом обложения, полученных за налоговый период (как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской либо другой профессиональной деятельности), за вычетом расходов, которые

связаны с их извлечением. Состав расходов, принимаемых к вычету в целях налогообложения этой категории налогоплательщиков, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленных для налогоплательщиков налога на прибыль организаций.

Перечень расходов, не являющихся объектом налогообложения по единому социальному налогу

Статьей 270 НК РФ установлен перечень расходов (в части выплат физическим лицам), которые не учитываются для целей налогообложения прибыли, а следовательно, не являются объектом налогообложения по ЕСН. К ним относятся расходы:

♦ в виде сумм взносов на добровольное страхование (помимо взносов, указанных в статьях 255, 263 и 291 НК РФ);

♦ в виде сумм взносов на негосударственное пенсионное обеспечение (кроме взносов, указанных в статье 255 НК РФ);

♦ в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, которые связаны с такой передачей;

♦ в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам, за исключением вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов);

♦ в виде сумм материальной помощи работникам (в том числе для первоначального взноса на приобретение или строительство жилья, на полное или частное погашение кредита, предоставленного на приобретение или строительство жилья, беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством или иные социальные потребности);

♦ в виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда, доходов (дивидендов, процентов) по акциям или вкладам трудового коллектива организации, компенсационных начислений в результате повышения цен, производимых сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства России, компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо предоставления его по льготным ценам или бесплатно (кроме специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных действующим законодательством, а также когда бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми или коллективными договорами);

♦ на оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом помимо сумм, подлежащих включению в состав расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) из-за технологических особенностей производства, а также за исключением случаев, когда расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и коллективными договорами;

♦ на оплату ценовых разниц при реализации работникам по льготным ценам либо тарифам ниже рыночных цен товаров (работ, услуг);

♦ на оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и другую используемую в производственных целях литературу, и на оплату товаров для личного потребления работников, иные аналогичные расходы, которые произведены в пользу работников.

Выплаты, не подлежащие налогообложению единым социальным налогом

К выплатам, не подлежащим налогообложению ЕСН, в соответствии со статьей 238 НК РФ относятся:

♦ государственные пособия, установленные законодательством Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе:

• пособия по временной нетрудоспособности;

• пособия по уходу за больным ребенком;

• пособия по безработице;

• пособия по беременности и родам;

♦ компенсационные выплаты (в пределах установленных норм), установленные законодательством Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления, связанные:

• с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;

• с бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;

• с оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также денежных средств взамен

этого довольствия;

• с оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, полученных спортсменами, работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;

• с увольнением работников (включая компенсации за неиспользованный отпуск);

• с возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;

• с трудоустройством работников, уволенных в связи с реализацией мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации;

• с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов);

♦ суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщиком:

• физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения материального ущерба или вреда их здоровью;

• физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации;

• членам семьи умершего работника либо работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;

♦ суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте (в пределах норм), выплачиваемые своим работникам (военнослужащим), направленным на работу за границу, налогоплательщиками, финансируемыми из федерального бюджета государственными учреждениями или организациями;

♦ доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в данном хозяйстве от производства сельскохозяйственной продукции, а также ее переработки и реализации (в течение пяти лет, начиная с года регистрации хозяйства, если ранее членами хозяйства такая норма не использовалась);

♦ доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов Севера от реализации продукции традиционных видов промысла;

♦ суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, производимых налогоплательщиком в соответствии с законодательством Российской Федерации, а

также суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников:

• предусматривающим оплату страховщиком медицинских расходов работников, если договор заключен на срок не менее одного года;

• заключенным исключительно на случай смерти работников или потери ими трудоспособности в связи с исполнением ими трудовых обязанностей.

В 2008 году подпунктом 7 пункта 1 статьи 238 НК РФ уточнено, что не облагаются ЕСН взносы по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай причинения вреда здоровью застрахованного лица (раньше – на случай утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей);

♦ стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая налогоплательщиком лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностям, в соответствии с действующим законодательством, трудовыми контрактами (контрактами) и (или) коллективными договорами;

♦ суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, комиссиями референдума, а также из средств избирательных фондов кандидатов, за выполнение этими лицами работ, которые связаны с проведением избирательных кампаний, кампаний референдума;

♦ стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, обучающимся, воспитанникам в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также государственным служащим федеральных органов власти (бесплатно либо с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании);

♦ стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством Российской Федерации отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников;

♦ суммы материальной помощи, выплачиваемые физическим лицам бюджетными организациями за счет бюджетных средств (но не более 3000 рублей на одно лицо за налоговый период).

В налоговую базу (в части суммы налога, подлежащей уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации), кроме указанных выплат, не включаются также вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским договорам.

В 2008 году добавлены суммы, не подлежащие

налогообложению:

♦ расходы физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера (подпункт 2 пункта 1 статьи 238 НК РФ);

♦ единовременная материальная помощь, оказываемая работодателями работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении/удочерении) ребенка, но не более 50 000 рублей на каждого ребенка (подпункт 3 пункта 1 статьи 238 НК РФ).

Налоговые льготы по единому социальному налогу

От уплаты налога освобождаются суммы выплат и других вознаграждений, не превышающие в течение налогового периода 100 000 рублей (статья 239 НК РФ):

♦ на каждое физическое лицо, являющееся инвалидом I, II или III группы, произведенные налогоплательщиками-организациями любых организационно-правовых форм;

♦ на каждое физическое лицо, произведенные налогоплательщиками:

• общественными организациями инвалидов (в том числе созданными как их союзы), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %;

• их региональными и местными отделениями;

• организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50 %, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда – не менее 25 %;

• учреждениями, созданными для достижения социальных целей, а также для оказания правовой и другой помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственные собственники которых – общественные организации инвалидов. Эта льгота не распространяется на налогоплательщиков, которые занимаются производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, полезных ископаемых, иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством России;

• доходы от предпринимательской и другой профессиональной деятельности налогоплательщиков (индивидуальных предпринимателей, адвокатов, нотариусов), являющихся инвалидами I, II или III группы.

В 2008 году льгота по выплатам инвалидам в пределах 100 000 рублей распространилась на индивидуальных предпринимателей и на физических лиц, перечисленных в

подпункте 1 пункта 1 статьи 235 НК РФ.

Система взносов в специальные фонды

С 2002 года система взносов в специальные фонды состоит из следующих платежей:

♦ в рамках единого социального налога осуществляются четыре обязательных платежа:

• в федеральный бюджет;

• в Фонд социального страхования;

• в Федеральный и территориальный фонды обязательного медицинского страхования;

♦ страховые взносы на обязательное пенсионное страхование: финансирование накопительной и страховой частей трудовой пенсии;

♦ страховые взносы в Фонд социального страхования по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

Платежи по каждому из взносов оформляются отдельными платежными документами. Учет ведется отдельно по каждому из фондов. Переплата в один из фондов не компенсирует недоплату в другой фонд (иными словами, ЕСН является единым только по названию). Относительно достижения поставленных при его введении целей (в первую очередь для удобства налогоплательщика) можно констатировать серьезное усложнение всей системы социальных взносов.

Страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации

Трудовые пенсии в Российской Федерации должны состоять из трех частей:

♦ базовой, финансирование которой производится за счет ЕСН, уплаченного в федеральный бюджет;

♦ страховой, финансирование которой производится за счет уплаченных организацией страховых взносов в Пенсионный фонд;

♦ накопительной, которая финансируется за счет уплаченных страховых взносов в Пенсионный фонд.

С 1 января 2002 года в соответствии с Федеральным законом «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» № 167-ФЗ ЕСН в части, связанной с пенсионной системой, подлежит зачислению в федеральный бюджет (за исключением так называемого «налогового вычета») и предназначается для выплаты базовой части трудовой пенсии.

С 1 января 2008 года максимальные ставки страховых взносов в Пенсионный фонд должны равняться: 8 % – для финансирования страховой части пенсии, 6 % – для финансирования накопительной части пенсии.

В качестве налогового вычета, на сумму которого уменьшается сумма ЕСН, подлежащая уплате в бюджет, выступают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемые в соответствии с Законом Российской Федерации «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации».

Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний

Кроме ЕСН в соответствии с положениями Федерального закона от 12 февраля 2001 года № 17-ФЗ хозяйствующие субъекты уплачивают страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Страхователи уплачивают страховые взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в процентах к начисленной оплате труда по всем основаниям, а в соответствующих случаях – к сумме вознаграждения по гражданско-правовому договору по группам отраслей экономики в соответствии с классами профессионального риска (22 класса) от 0,2 до 8,5 %.

Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний уплачиваются в размере 60 % от размера базовых страховых тарифов:

♦ организациями любых организационно-правовых форм в части начисленных по всем основаниям независимо от источников финансирования выплат в денежной и (или) натуральной форме (включая в соответствующих случаях вознаграждения по гражданско-правовым договорам) работникам, являющимся инвалидами I, II и III групп;

♦ следующими категориями работодателей:

• общественными организациями инвалидов (в том числе созданными как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %;

• организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в

которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50 %, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25 %;

• учреждениями, созданными для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов.

В 2008 году в отношении социального страхования приняты изменения. В соответствии со статьей 12 Федерального закона от 21 июля 2007 года № 183-ФЗ в 2008 году максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности (за исключением пособия в связи с несчастным случаем или профессиональным заболеванием) за полный календарный месяц не может превышать 17 250 рублей. Максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности по беременности и родам равен 23 400 рублям. Согласно вышеуказанному Федеральному закону в 2008 году страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний должны уплачиваться по тарифам, утвержденным на 2006 год.

Порядок исчисления единого социального налога. Дата получения доходов

Порядок исчисления единого социального налога

Порядок исчисления ЕСН регулируется статьями 243–245 НК РФ. Сумма налога исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд. Она определяется по следующим формулам:

общая сумма ЕСН = налоговая база × ставка налога по соответствующему фонду и федеральному бюджету;

общая сумма ЕСН по итогам отчетного периода = сумма ЕСН, определенная исходя из налоговой базы, исчисленной нарастающим итогом с начала налогового периода, – сумма ежемесячных авансовых платежей, уплаченных за данный период.

Налогоплательщики-работодатели уменьшают:

♦ сумму налога, подлежащую оплате в фонд социального страхования, на сумму самостоятельно произведенных расходов на предусмотренные законодательством Российской Федерации цели государственного социального страхования;

♦ сумму налога (авансового платежа), подлежащую уплате в федеральный бюджет, на сумму исчисленных за этот же период страховых взносов (авансовых платежей) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах сумм, исчисленных из законодательно установленных тарифов страховых взносов.

Налогоплательщики, которые получают собственные доходы, не исчисляют и не уплачивают налог в части сумм, зачисляемых в Фонд социального страхования, и не производят такое уменьшение сумм налога.

Дата получения доходов

Датой получения доходов в соответствии со статьей 242 НК РФ для разных категорий налогоплательщиков и видов выплат являются:

♦ день начисления выплат и иных вознаграждений, осуществляемых налогоплательщиками (организациями, индивидуальными предпринимателями, физическими лицами, не признаваемыми индивидуальными предпринимателями) в пользу работника (физического лица);

♦ день выплаты вознаграждений, производимых физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, в пользу других физических лиц;

♦ день фактического получения доходов от предпринимательской или другой профессиональной деятельности, а также связанных с данной деятельностью иных доходов, получаемых индивидуальными предпринимателями и лицами, которые занимаются частной практикой.

С 2008 года датой фактического получения доходов для адвокатов является день выплаты дохода соответствующим адвокатским образованием (в том числе день перечисления дохода на счета адвоката в банке).

Порядок и сроки уплаты единого социального налога. Налоговые декларации и регистры налогового учета по единому социальному налогу

Порядок и сроки уплаты единого социального налога

налогоплательщиками-работодателями

Порядок и сроки уплаты ЕСН налогоплательщиками-работодателя-ми определяются в соответствии со статьей 243 НК РФ:

♦ в течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики исчисляют ежемесячные авансовые платежи по налогу и уплачивают их не позднее 15-го числа следующего месяца;

♦ по итогам отчетного периода (три, шесть и девять месяцев) не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, налогоплательщики исчисляют и уплачивают разницу между суммами исчисленного и уплаченного ЕСН (авансовых платежей), представляют расчет в налоговый орган;

♦ по итогам налогового периода (года) налогоплательщики:

• представляют налоговую декларацию не позднее 30 марта года, следующего за истекшим;

• разницу между суммами исчисленного и уплаченного налогов уплачивают не позднее 15 календарных дней со дня, который установлен для подачи налоговой декларации, или предъявляют разницу к зачету или возврату;

• представляют копию налоговой декларации с отметкой налогового органа в Пенсионный фонд не позднее 1 июля года, следующего за истекшим;

♦ ежеквартально (не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом) налогоплательщики должны представлять в региональные отделения Фонда социального страхования сведения (отчеты) по утвержденной форме о начисленных, использованных и уплачиваемых средствах социального страхования.

Учет сумм начисленных выплат, сумм налога, налоговых вычетов производится налогоплательщиком по каждому отдельному физическому лицу. Обособленные подразделения налогоплательщика, имеющие отдельный баланс, расчетный счет и начисляющие выплаты (вознаграждения), исполняют обязанности по уплате налога и по представлению расчетов (деклараций) по месту своего нахождения.

Порядок и сроки уплаты единого социального налога налогоплательщиками, не являющимися работодателями

Порядок и сроки уплаты ЕСН налогоплательщиками, которые не являются работодателями, определяются в соответствии со статьей 244 НК РФ. Авансовые платежи исчисляются налоговым

органом исходя:

♦ из налоговой базы за предыдущий год (общее правило);

♦ из декларации о предполагаемом доходе налогоплательщиков, начинающих осуществлять предпринимательскую деятельность, определяемом самостоятельно (декларация подается в пятидневный срок по истечении месяца со дня начала такой деятельности);

♦ из уточненной декларации о предполагаемом доходе, подаваемой в случае значительного (более 50 %) увеличения или уменьшения дохода.

Налоговый орган осуществляет перерасчет авансовых платежей в пятидневный срок с момента получения новой декларации.

Следует отметить, что в 2008 году установлен порядок представления уточненной декларации индивидуальными предпринимателями, адвокатами и нотариусами: при увеличении дохода более чем на 50 % указанные лица обязаны представить уточненную декларацию в месячный срок после установления факта увеличения дохода.

Авансовые платежи уплачиваются налогоплательщикам на основании налоговых уведомлений не позднее:

♦ 15 июля текущего года – в размере половины годовой суммы;

♦ 15 октября текущего года – в размере четверти годовой суммы;

♦ 15 января следующего года – в размере четверти годовой суммы.

Налоговая декларация о фактическом доходе подается в налоговый орган:

♦ индивидуальными предпринимателями, адвокатами – не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным;

♦ коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро, юридическими консультациями об уплаченных налогах с доходов адвокатов – не позднее 30 марта года, следующего за отчетным.

Уплата налога, рассчитанного по декларации о фактическом доходе, производится налогоплательщиками не позднее 15 июля года, следующего за отчетным.

В 2008 году отдельно установлен порядок исчисления и уплаты ЕСН с доходов адвокатов, учредивших адвокатский кабинет. Одновременно с налоговой декларацией по ЕСН адвокаты должны представлять в налоговые органы справку от коллегии адвокатов, адвокатских бюро или юридических консультаций о суммах налога, уплаченных за них в истекшем налоговом периоде по утвержденной форме.

В 2008 году:

♦ установлено, что сумма ЕСН (авансовых платежей), подлежащая перечислению в федеральный бюджет и соответствующие государственные внебюджетные фонды, определяется в полных рублях. Сумма налога (авансовых платежей) менее 50 копеек отбрасывается, а сумма 50 копеек и более округляется до полного рубля (пункт 4 статьи 243 НК РФ);

♦ введена норма, согласно которой организации, имеющие обособленные подразделения за границей, уплачивают ЕСН и представляют отчетность по ним по месту своего нахождения (пункт 8 статьи 243 НК РФ);

♦ установлено, что начислять ежемесячные авансовые платежи необходимо в течение не только отчетных периодов, но и всего налогового периода (Федеральный закон № 216-ФЗ).

Налоговые декларации и регистры налогового учета по единому социальному налогу

Форма налоговой декларации по ЕСН для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам, утверждена приказом Минфина России от 29 декабря 2007 года № 163н (см. приложение 4 данного учебного пособия). В соответствии с формами этой декларации организации должны формировать регистры налогового учета.

Кроме того, приказом Минфина России от 17 декабря 2007 года № 132н утверждена форма налоговой декларации по ЕСН для индивидуальных предпринимателей, адвокатов, нотариусов, занимающихся частной практикой.

Декларация состоит из двух разделов:

♦ раздел 1 «Сумма налога, подлежащая доплате (уменьшению) в федеральный бюджет и фонды обязательного медицинского страхования по данным налогоплательщика»;

♦ раздел 2 «Расчет единого социального налога за налоговый период», который делится на подразделы: 2.1 «Расчет налоговой базы», 2.2 «Сумма налоговых льгот», 2.3 «Расчет суммы налога».

Раздел 1 заполняется после проведения расчетов в разделе 2.

Налоговый учет и отчетность по налогу на имущество организаций

Объект налогообложения по налогу на имущество

При расчете налога учитывается не все имущество налогоплательщика, а только то, которое отнесено к объекту налогообложения, установленному для каждой категории плательщиков:

♦ для российских организаций и иностранных организаций, которые осуществляют деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, – движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), отнесенное к основным средствам и учитываемое на балансе налогоплательщика с учетом местонахождения:

• организации;

• каждого ее обособленного подразделения;

• каждого обособленного объекта недвижимого имущества;

♦ для других иностранных организаций – находящееся на территории Российской Федерации недвижимое имущество по его инвентаризационной стоимости в соответствии с оценками уполномоченных органов технической инвентаризации.

Объектом налогообложения не являются земельные участки и имущество федеральных органов исполнительной власти для обеспечения безопасности, правопорядка и гражданской обороны в России.

Применение специального режима налогообложения (единый сельхозналог, упрощенная система, единый налог на вмененный доход, соглашение о разделе продукции) освобождает организации от уплаты налога на имущество в той части имущества, которая непосредственно используется в конкретной деятельности.

Проблемой взимания всех имущественных налогов (в том числе налога на имущество предприятий) является несовпадение источника уплаты и объекта налогообложения. Она решается как с помощью льгот и ставок путем дифференцированного подхода либо к объектам налогообложения (по степени участия того или иного вида имущества в производственном процессе), либо к субъектам (по их вкладу в развитие народного хозяйства: инвестиции, социальные, природоохранные мероприятия и т. п.),

так и с помощью отсрочек (рассрочек) в пределах предоставления налогового или инвестиционного налогового кредита.

Формирование стоимости облагаемого налогом имущества для исчисления налоговой базы

Формирование стоимости облагаемого налогом имущества для исчисления налоговой базы состоит из трех этапов (алгоритм исчисления налоговой базы):

♦ исчисление остаточной стоимости имущества;

♦ определение стоимости облагаемого имущества в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности);

♦ определение стоимости необлагаемого налогом (льготируемого) имущества.

Определение остаточной стоимости имущества

Остаточная стоимость имущества представляет собой разницу между первоначальной стоимостью основных средств с учетом переоценок и суммой начисленной амортизации либо износа согласно порядку ведения бухгалтерского учета, утвержденному в учетной политике организации.

Исчисление стоимости облагаемого имущества в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности)

С позиций налогообложения при совместной деятельности без образования юридического лица не возникает самостоятельного объекта налогообложения, поскольку предполагается внесение имущества, уже принадлежащего участникам до заключения договора, и приобретение (создание) имущества в результате осуществления совместной деятельности. Поэтому возникают следующие особенности учета этого имущества для целей налогообложения:

♦ объединенное (внесенное) имущество учитывается каждым участником договора простого товарищества в составе основных средств;

♦ созданное (приобретенное) имущество рассчитывается каждым участником пропорционально вкладу согласно договору на основании сведений, полученных до 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, от ответственного за ведение

бухгалтерского учета по совместной деятельности участника договора.

На остаточную стоимость общего (созданного) имущества увеличивается стоимость облагаемого имущества.

Определение стоимости не облагаемого налогом имущества

НК РФ и региональным законодательством предусмотрены случаи, когда предприятие получает освобождение от уплаты налога на имущество. Это могут быть производственный (юридический) статус; вид деятельности или наличие конкретного имущества, что позволяет организации воспользоваться льготой. Система льгот по налогу на имущество организаций предполагает полное или частичное освобождение от уплаты налога в каждом из его элементов: субъекте, объекте обложения, ставке.

Льготы по налогу на имущество

Льготы по налогу на имущество можно классифицировать по ряду критериев: уровню компетенции (федеральные и региональные), виду (категории плательщиков), типу имущества и сумме налога.

Федеральным законодательством установлены льготы в отношении имущества, используемого по прямому назначению для осуществления основных функций организаций (или их уставной деятельности):

- ♦ религиозных организаций;
- ♦ организаций и учреждений уголовно-исправительной системы;
- ♦ общероссийских общественных организаций инвалидов;
- ♦ организаций, которые производят фармацевтическую продукцию;
- ♦ специализированных протезно-ортопедические организаций;
- ♦ коллегий адвокатов;
- ♦ адвокатских бюро и юридических консультаций;
- ♦ объектов – памятников истории и культуры федерального значения;
- ♦ железнодорожных путей общего пользования;
- ♦ федеральных автомобильных дорог общего пользования;
- ♦ магистральных трубопроводов;
- ♦ линий энергопередач;
- ♦ ядерных и космических объектов и др.

Региональные льготы учитывают экономические особенности регионов, раскрывая широкие полномочия субъектов Российской Федерации в налоговом законодательстве.

В целях определения стоимости не облагаемого налогом имущества необходимо ведение раздельного учета по льготируемым видам (типам) имущества. Определяется остаточная стоимость не облагаемого налогом (подлежащего освобождению) имущества, которая отражается в отдельном разделе налоговой декларации, уменьшая стоимость облагаемого налогом имущества.

Налоговая база по налогу на имущество

Налоговой базой для исчисления налога на имущество считается его среднегодовая стоимость.

В 2008 году в главу 30 НК РФ внесены поправки Законом № 216-ФЗ. Наиболее значительное изменение – это новый порядок определения среднегодовой стоимости имущества, облагаемой налогом. Теперь она определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на первое число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на число месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу. Изменения, кроме того, внесены в пункт 4 статьи 376 НК РФ. Раньше для расчета средней и среднегодовой стоимости имущества нужно было использовать данные об остаточной стоимости имущества на первое число, следующее за налоговым (отчетным) периодом.

Особенности определения налоговой базы в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций

Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, которые не осуществляют деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности этих организаций в Российской Федерации через постоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость указанных объектов (по данным органов технической инвентаризации).

Налоговая база в отношении каждого из объектов недвижимого имущества иностранных организаций принимается

равной инвентаризационной стоимости этого объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Особенности формирования налоговой базы по налогу на имущество кредитных организаций

Согласно пункту 1 статьи 374 НК РФ объектом налогообложения по налогу на имущество для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), которое учитывается на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с принятым порядком ведения бухгалтерского учета.

Согласно статье 375 НК РФ при определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации. Согласно Федеральным законам «О бухгалтерском учете» и «О Центральном банке Российской Федерации» правила бухгалтерского учета и отчетности для банковской системы Российской Федерации устанавливает Центральный банк России. Пунктом 1.6 приложения 10 к Правилам ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, утвержденным Центральным банком России 5 декабря 2002 года № 205-П, установлено, что первоначальной стоимостью имущества, приобретенного за плату (в том числе бывшего в эксплуатации), признается сумма фактических затрат кредитной организации на приобретение, сооружение (строительство), создание имущества (изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования). Состав затрат на приобретение, сооружение и создание имущества (в том числе на оплату налогов) определяется в соответствии с законодательством Российской Федерации, к которому относится законодательство о налогах и сборах. Вследствие этого кредитной организацией может быть утверждена учетная политика, согласно которой состав затрат на приобретение, сооружение и создание имущества (в том числе на оплату налогов) формируется в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Согласно пункту 5 статьи 170 НК РФ кредитные организации, которые осуществляют операции как облагаемые НДС, так и освобождаемые от налогообложения этим налогом, имеют право

суммы НДС, уплаченные при приобретении товаров (работ, услуг), включать в расходы, принимаемые к вычету при вычислении налога на прибыль организаций.

Поэтому кредитные организации, исчисляющие НДС в указанном порядке, налог, уплаченный при приобретении основных средств, в их стоимость не включают.

Особенности определения налоговой базы по налогу на имущество страховых организаций

Согласно Правилам размещения страховщиками страховых резервов, утвержденным приказом Минфина России от 8 августа 2005 года № 100н, 20 % от величины страховых резервов по видам страхования жизни и 10 % от величины страховых резервов по видам страхования иным, чем страхование жизни, должна составлять стоимость недвижимого имущества.

В соответствии с пунктом 1 статьи 374 НК РФ объектом налогообложения является движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета. Именно от правил бухгалтерского учета основных средств и составления отчетности по ним зависит, включается тот или иной актив в налоговую базу по налогу на имущество или нет. Эти правила претерпели серьезные изменения в связи с приказом Минфина России от 12 декабря 2005 года № 147н «О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01», который был зарегистрирован в Минюсте России 16 января 2006 года.

Если по ранее установленному порядку доходные вложения в материальные ценности не включались в состав основных средств и нормы, содержащиеся в ПБУ 6/01, применялись к ним исключительно благодаря действию пункта 2 Положения, прямо предусматривающего эту возможность, то новый порядок внес серьезные изменения.

В соответствии с подпунктом «а» пункта 4 новой редакции ПБУ 6/01 одним из обязательных для зачисления актива в состав основных средств условий является его использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование (или во временное пользование). Следовательно,

доходные вложения в материальные ценности, отражаемые в бухгалтерском учете на счете 03, при соблюдении всех условий их признания, которые названы в пункте 4 ПБУ 6/01, входят в состав основных средств.

Приобретение объектов недвижимости за счет и для целей размещения средств страховых резервов в соответствии с Правилами размещения страховщиками страховых резервов, утвержденными приказом Минфина России от 8 августа 2005 года № 100н, Инструкцией по применению Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций отражается на счетах бухгалтерского учета согласно правилам бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет недвижимого имущества страховая организация должна вести в соответствии с ПБУ 6/01.

Информация о наличии и движении основных средств отражается на счете 01 «Основные средства», а информация о наличии и движении вложений организации в часть имущества, здания, помещения и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, которые предоставляются организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) для получения дохода, обобщается на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности». Счет 03 с момента вступления в силу новой редакции ПБУ 6/01 носит двойственный характер: на нем происходит обобщение информации о доходных вложениях в материальные ценности, относящиеся к основным средствам, а также прочих доходных вложениях. В соответствии с пунктом 4 ПБУ 6/01 актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств в случае, если одновременно выполняется ряд условий, одним из которых является то, что организация не предполагает перепродажу данного объекта.

В связи с изложенным страховым организациям при формировании учетной (налоговой) политики рекомендуется определять условия продажи доходных вложений в материальные активы.

Особенности налогообложения имущества, переданного в доверительное управление

С 2008 года положение пункта 1 статьи 374 НК РФ не распространяется на имущество, переданное в доверительное управление либо приобретенное в рамках договора доверительного управления. В то же время обязанность по уплате налога в отношении имущества паевого инвестиционного фонда,

переданного в доверительное управление управляющей компании, возлагается не на учредителя доверительного управления, а на управляющую компанию (статья 378 НК РФ).

Ставка, порядок и сроки уплаты налога на имущество

Налог на имущество организации выступает пропорциональным для всех плательщиков. Предельная ставка налога (% Ст) установлена на федеральном уровне в размере не более 2,2 % среднегодовой стоимости имущества. Конкретная ставка может устанавливаться в отношении видов имущества или плательщиков на региональном уровне и одинакова для всех плательщиков. Региональные органы власти в пределах предоставленных им полномочий по установлению ставок и льгот могут снижать ставку налога для предприятий отдельных отраслей (дифференцированный налог).

Налоговым периодом по налогу на имущество организаций признается календарный год, отчетными периодами – первый квартал, полугодие и девять месяцев.

Если субъектом Российской Федерации предусмотрено внесение авансовых платежей по налогу на имущество организаций в течение налогового периода, то налог исчисляется ежеквартально нарастающим итогом с начала года исходя из среднегодовой (средней) стоимости имущества ($С_Г С_П$) за отчетный период (n) и ставки налога:

$$Налог_{аванс(п)} = (С_Г С_П \times \% С_т) / 4$$

По окончании налогового (отчетного) периода в сроки, которые установлены Законом субъекта Российской Федерации, исчисленная сумма налога (сумма авансового платежа) рассчитывается исходя из среднегодовой стоимости имущества за год (отчетный период) и начисленных в течение налогового периода авансовых платежей:

$$Налог_{(год)} = (С_Г С_{год} \times \% С_Т - \sum_{i=1}^{3} Налог_{аванс(п)}.$$

Как правило, сроки уплаты налога на имущество совпадают со сроками представления налоговой отчетности. Сумма налога вносится в бюджет в первоочередном порядке и включается в расходы при расчете налога на прибыль.

Суммы налога поступают в бюджет субъекта Российской Федерации и бюджеты муниципальных образований, на территории которых находится предприятие, согласно установленному законом субъекта Российской Федерации порядку зачисления сумм налога.

Сумма налога по территориально обособленным подразделениям организаций, имеющим отдельный баланс, и территориально обособленным объектам недвижимого имущества рассчитывается исходя из среднегодовой стоимости имущества и налоговой ставки, действующей на территории нахождения этого подразделения, и зачисляется в доход соответствующего бюджета.

В 2008 году появился алгоритм корректировки суммы налога (авансового платежа), который уплачивается в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций. Речь идет о случаях, когда право собственности на объект недвижимости возникло (прекратилось) в течение налогового (отчетного) периода. В данной ситуации сумма налога (авансового платежа) корректируется на коэффициент, который рассчитывается как отношение числа месяцев, в течение которых объект недвижимого имущества находился в собственности налогоплательщика, к числу месяцев в налоговом (отчетном) периоде (новая редакция пункта 5 статьи 382 НК РФ).

В 2008 году изменен порядок расчета авансовых платежей по налогу на имущество, которые организации должны уплачивать по месту нахождения обособленных подразделений, имеющих отдельный баланс. Согласно новой редакции статьи 384 НК РФ авансовые платежи по налогу на имущество рассчитываются путем умножения налоговой ставки на 1/4 средней стоимости имущества (раньше в расчет принималась средняя стоимость имущества). Аналогичные изменения внесены в статью 385 НК РФ (исчисление и уплата налога в отношении объектов недвижимости, находящихся вне места нахождения организации или ее обособленного подразделения).

Федеральным законом № 216-ФЗ глава 30 НК РФ дополнена статьей 386.1, которая регулирует вопросы устранения двойного налогообложения при уплате налога на имущество.

Если обособленные подразделения имеют отдельный баланс, то налог на имущество этих подразделений организация уплачивает по месту их нахождения. Налог на движимое имущество, принадлежащее обособленному подразделению, которое не имеет отдельного баланса, организация платит по месту своего нахождения. Налог на недвижимое имущество организация должна уплачивать по месту нахождения этого имущества.

Филиал считается выделенным на отдельный баланс, если это определено в учредительных документах организации (в частности, ее уставом и положением о филиале). Выделение других обособленных подразделений на отдельный баланс должно быть предусмотрено учетной политикой организации.

Учет расчетов организации с бюджетом по налогу на имущество

Учет расчетов организации с бюджетом по налогу на имущество предприятий ведется на балансовом счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» на субсчете «Расчеты по налогу на имущество». Сумма налога, рассчитанная в установленном порядке, отражается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Перечисление суммы налога на имущество в бюджет определяется в бухгалтерском учете по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

Учет расчетов банков с бюджетом по налогу на имущество предприятий ведется на банковском счете 60301 «Расчеты с бюджетом по налогам». Сумма налога, исчисленная в установленном порядке, ежеквартально отражается банками по дебету балансового счета 70209 «Другие расходы» и кредиту балансового счета 60301 «Расчеты с бюджетом по налогам».

Уплата суммы налога на имущество предприятий в бюджет отражается банками в бухгалтерском учете по дебету балансового счета 60301 «Расчеты с бюджетом по налогам» и корреспонденции счета кредитных организаций в Центральном банке России.

Порядок налогового учета имущества при переходе организации на уплату единого налога на вмененный доход

Порядок налогового учета имущества при переходе организации на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности устанавливается в соответствии с Федеральным законом от 31 июля 1998 года № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход» и соответствующими нормативными правовыми актами законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта Российской Федерации. Налог на имущество не взимается в части полностью используемого в предпринимательской деятельности (осуществляемой на основе свидетельства об уплате единого налога на вмененный доход для

определенных видов деятельности) имущества территориально обособленного подразделения (по месту нахождения организации), имеющего местонахождение на территории данного субъекта Российской Федерации.

Организации ведут отдельный учет имущества, которое используется в предпринимательской деятельности, осуществляемой на основе свидетельства об уплате единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности. Имущество, которое не используется налогоплательщиком в предпринимательской деятельности, осуществляемой на основе свидетельства об уплате единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, подлежит налогообложению налогом на имущество предприятий в общеустановленном порядке.

Если налогоплательщик использует имущество в предпринимательской деятельности, которая осуществляется на основе свидетельства об уплате единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, и иной деятельности, то указанное имущество подлежит налогообложению налогом на имущество в части, пропорциональной сумме выручки от реализации товаров (работ, услуг), полученной в процессе иной деятельности в общей сумме выручки от реализации товаров (работ, услуг) организации.

Налоговая отчетность по налогу на имущество

К документам налоговой отчетности относятся налоговый расчет по авансовому платежу за отчетный период, а также налоговая декларация по итогам налогового периода, которые состоят из нескольких разделов. Состав (количество разделов) налоговой декларации у налогоплательщика может быть разным и находиться в зависимости от категории налогоплательщика, места нахождения имущества организации, наличия льготируемого имущества и т. п.

Расчеты по авансовым платежам за отчетный период представляются в налоговые органы не позднее 30 дней с даты окончания отчетного периода, по итогам налогового периода – не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Приказом Минфина России от 20 февраля 2008 года № 27 утверждены две новые отчетные формы по налогу на имущество вместо одной: декларация и налоговый расчет по авансовому платежу. Первую нужно подавать только по итогам года, вторую – по итогам каждого отчетного периода.

В расчетном разделе 2 содержатся три подраздела: итоговый и два расчетных (один – для российских компаний и иностранных организаций, которые имеют представительство в Российской Федерации, другой – для иностранных компаний, имеющих недвижимое имущество на территории Российской Федерации, которое не относится к их деятельности через постоянные представительства). В расчете, как и в декларации, с начала 2008 года имеются изменения. В разделе 2 новой декларации изменилась последняя дата для определения среднегодовой стоимости имущества. Теперь это не 1 января года, следующего за отчетным (как раньше), а 31 декабря отчетного года. В декларации появился новый показатель «сумма налога, уплаченная за пределами Российской Федерации». Это обусловлено тем, что статья 386.1 НКРФ не позволяет уменьшать налог на имущество на налог, уплаченный в другом государстве за объекты, находящиеся за пределами России.

Налоговый учет и отчетность по платежам за природные ресурсы

Налоговый учет и отчетность по водному налогу

Объекты налогообложения водным налогом

Объектами налогообложения водным налогом в соответствии со статьей 3339 НК РФ являются следующие виды водопользования:

♦ забор воды из водных объектов;

♦ использование акватории водных объектов (за исключением лесосплава в плотах и кошелях);

♦ использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;

♦ использование водных объектов для целей сплава древесины в плотах и кошелях.

Не признаются объектам налогообложения:

♦ забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы, а также термальных вод:

Природные воды, подземные теплоэнергетические	Термальные воды, теплоэнергетические ресурсы которых могут быть использованы в любом секторе экономики
Воды подземные теплоэнергетические, низкопотенциальные	Воды термальные с температурой от 35 до 70 °С
Воды теплоэнергетические, среднепотенциальные	Воды термальные с температурой от более 70 до 100 °С
Воды теплоэнергетические, высокопотенциальные	Воды с температурой более 100 °С

♦ забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;

♦ забор воды из водных объектов для санитарных, экологических и судоходных попусков;

♦ забор морскими судами, судами внутреннего и смешанного (рекаморе) плавания воды из водных объектов для обеспечения работы технологического оборудования;

♦ забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных

биологических ресурсов;

♦ использование акватории водных объектов для плавания на судах (в том числе на маломерных плавательных средствах), а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов;

♦ использование акватории водных объектов для размещения и стоянки плавательных средств, размещения коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования в целях осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод (а также осуществление такой деятельности на водных объектах);

♦ использование акватории водных объектов для проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съемочных работ.

В соответствии со статьей 87 Водного кодекса Российской Федерации особое водопользование может осуществляться только для строго определенных целей (обеспечения нужд обороны, федеральных энергетических систем, федерального транспорта, а также государственных и муниципальных нужд).

Налоговая база по водному налогу

Налоговая база по водному налогу согласно статье 33310 НК РФ по каждому виду водопользования определяется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого водного объекта (табл. 3.8).

Таблица 3.8

Определение налоговой базы по водному налогу

Объекты налогообложения	Определение налоговой базы
Забор воды из водных объектов	Определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период. Объем воды определяется на основании показаний водоизмерительных приборов, а при отсутствии таковых — исходя из времени работы и производительности технических средств или исходя из норм водопотребления

Использование акватории водных объектов (кроме лесосплава в плотах и кошелях)	Определяется как площадь предоставленного водного пространства. Площадь водного пространства определяется по данным лицензии на водопользование (в случае отсутствия таких данных в лицензии — по материалам технической и проектной документации)
Использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики	Определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии
Использование водных объектов для целей лесосплава в плотах и кошелях	Определяется как произведение объема сплавляемой древесины за налоговый период (выраженного в тысячах куб. м) и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100

Порядок исчисления и сроки уплаты водного налога

Порядок и сроки уплаты водного налога определены статьями 3331333314 НК РФ. Налоговым периодом по данному виду налога является квартал. Налог подлежит уплате не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (то есть не позднее 20 апреля, 20 июля, 20 октября и 20 января).

Налогоплательщик исчисляет сумму налога самостоятельно как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки. Подлежащий уплате налог представляет собой сумму, полученную в результате сложения размеров налога, исчисленных в отношении всех видов водопользования. Налогоплательщик должен встать на учет в налоговых органах как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения объекта налогообложения.

Водный налог уплачивается и налогоплательщиками – иностранными лицами, подпадающими под его условия. Однако эта категория налогоплательщиков обязана представлять копию налоговой декларации в налоговую инспекцию по месту нахождения органа, выдавшего лицензию на водопользование.

Сумма водного налога целиком поступает в федеральный бюджет.

Налоговая декларация по водному налогу

Форма налоговой декларации по водному налогу утверждена приказом Минфина России от 3 марта 2005 года № 29н (в редакции приказа Минфина России от 12 февраля 2007 года № 15н).

Декларация состоит из следующих разделов:

♦ раздел 1 «Сумма налога, подлежащая уплате по местонахождению

объекта налогообложения (по данным налогоплательщика)»;

♦ раздел 2 «Расчет налоговой базы и суммы водного налога»:

• раздел 2.1 «Расчет налоговой базы и суммы водного налога при заборе воды из водного объекта»;

• раздел 2.2 «Расчет налоговой базы и суммы водного налога при использовании акватории водного объекта, за исключением лесосплава в плотах и кошелях»;

• раздел 2.3 «Расчет налоговой базы и суммы водного налога при использовании водного объекта без забора воды для целей гидроэнергетики»;

• раздел 2.4 «Расчет налоговой базы и суммы водного налога при использовании водного объекта воды для целей лесосплава в плотах и кошелях».

Формат представления налоговых деклараций по водному налогу в электронном виде утвержден приказом ФНС от 13 апреля 2007 года № ММ-3-13/231@ «О внесении изменения в формат представления налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов и сборов в электронном виде (версия 3.00) – часть LXXIII. Состав и структура показателей налоговой декларации по водному налогу (версия 3.00002)».

Налоговый учет и отчетность по налогу на добычу полезных ископаемых

Налогоплательщики

Налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели, которые в соответствии с законодательством Российской Федерации признаны пользователями недр (статья 334 НК РФ), осуществляющие добычу полезных ископаемых на территории Российской Федерации, а также на ее континентальном шельфе (статья 6 Закона Российской Федерации № 2395-1 «О недрах» от 21 февраля 1992 года). Плательщик налога на добычу полезных ископаемых подлежит постановке на налоговый учет в течение 30 дней с момента государственной регистрации лицензии либо разрешения на пользование участком недр по месту нахождения этого участка недр. Однако если добыча полезных ископаемых осуществляется на континентальном шельфе Российской

Федерации, то встать на учет в качестве налогоплательщика необходимо по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Объект обложения

Объектом обложения являются полезные ископаемые, добытые из недр на участке, предоставленном в пользование на основании лицензии или соглашения о разделе продукции (СРП), а также полезные ископаемые, извлеченные из отходов или потерь добывающего производства, при условии, что такое извлечение подлежит лицензированию.

Перечень полезных ископаемых, облагаемых налогом на добычу полезных ископаемых

Данный перечень приведен в пункте 2 статьи 337 НК РФ. Важнейшими из полезных ископаемых являются антрацит, каменный и бурый уголь, торф, нефть, газовый конденсат, товарные руды черных и цветных металлов, горно-химическое неметаллическое сырье, сырье, используемое в строительной индустрии, а также камнесамоцветное сырье.

Перечень полезных ископаемых, добыча которых не облагается налогом, приведен в пункте 2 статьи 336 НК РФ. Не признается объектом обложения добыча общераспространенных полезных ископаемых и подземных вод, не состоящих на государственном балансе запасов полезных ископаемых, которые добыты индивидуальными предпринимателями в целях собственного потребления. Добытые минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы также не подлежат налогообложению.

Налоговая база

Налоговая база представляет собой стоимость добытых полезных ископаемых, которая определяется налогоплательщиком самостоятельно и отдельно по каждому виду добытого полезного ископаемого. Стоимость добытого полезного ископаемого рассчитывается как произведение количества добытого полезного ископаемого и стоимости его единицы.

Количество добытого полезного ископаемого может быть определено двумя возможными методами: прямым (то есть с

помощью измерительных средств и устройств) и косвенным (исходя из содержания полезного ископаемого в минеральном сырье). Последний может применяться только в случае невозможности определения количества добытых полезных ископаемых прямым методом. Применяемый метод необходимо закрепить в учетной политике организации.

Определение стоимости добытых полезных ископаемых также является элементом формирования налоговой базы. Оценить стоимость добытого полезного ископаемого налогоплательщик обязан самостоятельно одним из способов:

- ♦ исходя из сложившейся у налогоплательщика цены реализации за соответствующий налоговый период и без учета государственных субвенций. При таком способе организации должны уменьшить свою выручку на сумму полученных из бюджета средств;
- ♦ исходя из сложившегося у налогоплательщика за соответствующий отчетный (налоговый) период цен реализации добытого полезного ископаемого;
- ♦ исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

Данная стоимость формируется на основе прямых и косвенных расходов, признаваемых при налогообложении прибыли. Прямые расходы распределяются между добытыми полезными ископаемыми и остатком незавершенного производства.

Налоговый период и налоговые ставки

Налоговым периодом признается календарный год. Налоговые ставки установлены отдельно для каждого вида полезного ископаемого. Нулевая ставка используется в отношении добытых полезных ископаемых, перечень которых приведен в пункте 1 статьи 342 НК РФ. Оплата налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) с коэффициентом 0,7 используется, в случае если налогоплательщик произвел поиск и разработку месторождений за счет собственных средств.

Статьей 5 Федерального закона № 126-ФЗ от 8 августа 2001 года установлен Порядок определения НДПИ при добыче нефти и газового конденсата. В период с 1 января 2002 года по 31 декабря 2006 года налоговая база при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазовоконденсатных месторождений определялась как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении. Налоговая ставка при добыче нефти в этот период – 419 рублей за тонну. Указанная ставка применяется

с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть сорта «Юралс». Значение данного коэффициента ежемесячно определяется налогоплательщиком как:

$$Кп = (Ц - 9) \times Р / 261,$$

где Ц – средний за налоговый период уровень цен сорта нефти «Юралс» в долларах США за баррель;

Р – среднее значение в налоговый период курса доллара США к российскому рублю, устанавливаемого Центральным банком России.

По твердой ставке облагается добыча природного газа. С 1 января 2006 года она составляет 147 рублей за 1000 куб. м газа горючего, природного, добытого из всех месторождений углеводородного сырья. При этом газовый конденсат облагается по ставке 17,5 %.

Порядок исчисления и уплаты

Сумма НДПИ исчисляется по итогам каждого отчетного периода по каждому полезному ископаемому. Налог подлежит уплате по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного в пользование налогоплательщику. Сумма НДПИ уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Налоговая декларация по налогу на добычу полезных ископаемых

Форма налоговой декларации по НДПИ и порядок ее заполнения утверждены приказом Минфина России от 29 декабря 2006 года № 185н с учетом изменений, принятых Федеральным законом от 27 июля

2006 года № 151-ФЗ «О внесении изменений в главу 26 части второй НК РФ и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации».

Налоговая декларация по НДПИ состоит из:

♦ титульного листа;

♦ раздела 1 «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика»;

♦ раздела 2 «Данные, служащие основанием для исчисления и уплаты налога»;

♦ раздела 3 «Оценка стоимости единицы добытого полезного

ископаемого исходя из расчетной стоимости».

Исходя из позиции Минфина России, изложенной в письме от 15 мая 2007 года № 03-06-06-01/19, в целях объективного и полного администрирования ПДПИ налогоплательщику необходимо заполнить все разделы в форме налоговой декларации по этому налогу (то есть не заполнять какой-либо раздел или строку нельзя).

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту нахождения российской организации, месту жительства индивидуального предпринимателя, месту осуществления деятельности иностранной организации через филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации.

Организации, состоящие на учете в межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, представляют налоговые декларации в указанные инспекции.

Налогоплательщики, осуществляющие деятельность в рамках соглашений о разделе продукции, представляют налоговую декларацию по каждому соглашению отдельно от другой деятельности в налоговые органы по месту нахождения участка недр, предоставленного в пользование на условиях соглашения.

Если участок недр, предоставленный в пользование на условиях соглашения, расположен на континентальном шельфе Российской Федерации и (или) в пределах исключительной экономической зоны Российской Федерации, то налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту нахождения организации.

Налоговый учет и отчетность по лесному доходу

Пользование лесным фондом в Российской Федерации является платным. Лесной доход представляет собой совокупность платежей за пользование лесными ресурсами, включающими в себя лесные подати и арендную плату за участок лесного фонда, сданный в аренду. Он имеет рентный характер, так как в лесном хозяйстве существуют различия лесорастительных и транспортных условий. Являясь налоговым источником доходов бюджета, лесной доход должен покрыть расходы государства на воспроизводство древесины.

Основное место в составе лесного дохода занимают лесные подати в форме платы, взимаемой за:

- ♦ древесину, отпускаемую на корню;
- ♦ заготовку живицы, второстепенных лесоматериалов,

сенокошение, выпас скота, промысловую заготовку древесных соков, дикорастущих ягод, грибов, лекарственных растений, технологического сырья, размещение ульев, пасек и другие побочные лесопользования;

♦ использование лесных угодий для нужд охотничьих хозяйств, в оздоровительных, туристических, спортивных и других аналогичных целях;

♦ земли лесного фонда.

Плательщики лесных податей за древесину, отпускаемую на корню, – лесопользователи, осуществляющие заготовку древесины в лесном фонде Российской Федерации, а также в лесных насаждениях, не входящих в лесной фонд (организации, в том числе иностранные, и физические лица).

Размеры лесных податей

Размеры лесных податей определяются по ставкам, установленным за единицу продукции, получаемой при пользовании лесным фондом, а по отдельным видам пользования – по гектарным ставкам эксплуатируемой площади лесного фонда.

В соответствии с методическими рекомендациями, утвержденными Федеральной службой лесного хозяйства России, минимальные ставки лесных податей за 1 куб. м отпускаемой древесины устанавливаются органами власти субъектов Российской Федерации по лесотаксовым районам. Минимальные ставки (таксы и рентные надбавки) лесных податей дифференцируются в зависимости:

♦ от лесотаксовых поясов;

♦ видов основных пород леса (наиболее высокие таксы установлены на бук, дуб, кедр, сосну, а самые низкие – на осину и ольху);

♦ качества древесины (деловая и дровяная);

♦ ассортимента деловой древесины (крупная, средняя, мелкая).

Используется также шкала рентных надбавок к таксам на деловую древесину за 1 куб. м в зависимости от показателя ликвидного запаса на один гектар эксплуатационной площади и расстояния вывозки заготовленной древесины от места заготовки до ближайшего пункта сплава или погрузки. Минимальные ставки, которые определяют нижнюю границу рыночной цены используемых лесных ресурсов, применяются при продаже древесины на корню, а также при выдаче разрешений на право пользования другими ресурсами леса с торгов, аукционов и

конкурсов в качестве начальной (стартовой) цены. Конкретные ставки и размеры лесных податей устанавливаются органами местного самоуправления не ниже минимальных ставок по результатам лесных торгов и конкурсов или иным способом. Учет отпускаемой древесины на корню в зависимости от способа рубок осуществляется по площади, числу деревьев, назначенных в рубку, и по количеству заготовленных лесоматериалов.

Объект обложения лесными податями

Объектом обложения лесными податями является объем древесины на корню, отпускаемой лесопользователям. Для определения объема производится материальная оценка лесосеки или запаса древесины в плотных кубометрах. При этом применяются специальные таблицы (разрядов высот и объемов стволов, выхода отдельных сортиментов из деловых стволов), разработанные по лесотаксовым поясам и породам леса. Рассчитанная плата за отпуск древесины на корню фиксируется в лесорубочных билетах, выдаваемых на заготовку и вывоз древесины. Мелкий отпуск леса осуществляется по особым орденам – лесорубочным билетам, которые должны быть получены лесопользователями до начала работ по заготовке древесины на разрешенных площадях лесосек. Плата за древесину, отпускаемую на корню, полностью вносится в доход бюджета в том календарном году, на который выделен лесосечный фонд в следующие сроки: 15 февраля – 15 %, 15 марта – 10, 15 апреля – 10, 15 июня – 10, 15 июля – 10, 15 сентября – 15, 15 ноября – 15, 15 декабря – 15 %. При отпуске древесины на корню в объеме до 500 куб. м по каждому лесорубочному билету сумма платы за древесину по срокам не разбивается (вносится полностью перед выпиской билета). Плата за древесину поступает в бюджеты тех районов, на территории которых используется лесной массив. Если отпуск древесины на корню с аукционов (торгов, конкурсов) произведен по стоимости, превышающей ставки лесных податей, то 50 % разницы перечисляется на счета органов управления лесным хозяйством. Оставшаяся часть указанной разницы перечисляется в районный (городской) бюджет.

В части второй НК РФ введено понятие лесного налога, который по механизму исчисления и уплаты практически совпадает за пользование лесным фондом. Таким образом, не планируется внесение серьезных изменений в систему платежей за пользование лесным фондом.

Глава 4. Налоговый учет и отчетность по налогообложению физических лиц

Налоговые ставки для исчисления налога для физических лиц и их отражение в аналитических регистрах

Статьей 224 НК РФ в зависимости от вида полученного дохода установлены налоговые ставки в следующих размерах: 30 %; 35 %; 9 %; 13 %.

В 2008 году Федеральным законом от 16 мая 2007 года № 76-ФЗ установлена новая ставка налога – 15 % (вместо 30 %) для доходов, получаемых физическими лицами – нерезидентами Российской Федерации в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций. Этим же пунктом уточнен пункт 4 статьи 224 НК РФ, который дополнен словами «физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации».

Налоговая ставка в размере 35 % установлена в отношении ряда доходов:

♦ стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения суммы 4000 рублей за налоговый период;

♦ процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из действующей ставки рефинансирования Центрального банка России, в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам (за исключением срочных пенсионных вкладов, внесенных на срок не менее шести месяцев) и 9 % годовых по вкладам в иностранной валюте;

♦ суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения размеров, указанных в пункте 2 статьи 212 НК РФ (за исключением доходов от материальной выгоды по целевым заемным (кредитным) средствам, полученным и израсходованным на новое строительство или приобретение жилого дома и квартиры).

Налоговая ставка 9 % установлена для доходов от долевого участия в деятельности организаций, получаемых физическими лицами – резидентами Российской Федерации в виде дивидендов. По ставке 9 % облагаются также доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 года, а также по доходам учредителей доверительного управления с ипотечным покрытием.

Налоговая ставка 13 % установлена для всех остальных доходов, которые не подпадают под ставки 35 %, 30 %, 9 % (в том числе доходов от выигрышей в казино, игровых автоматах, тотализаторах, лотереях и иных аналогичных источников доходов).

С 2008 года страховые выплаты по договорам добровольного страхования (статьи 213, 214 НК РФ) в соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2007 года № 216-ФЗ будут облагаться по ставке 13 % (ранее облагались по ставке 35 %).

Организациям целесообразно составлять отдельные аналитические регистры налогового учета по доходам, которые облагаются по различным ставкам.

Особенности определения налоговой базы по налогам для физических лиц

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные ставки. Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода по всем доходам налогоплательщика, полученным в соответствующем налоговом периоде. Налоговая база определяется в рублях и копейках, а сумма налога – в полных рублях.

Российское налоговое законодательство по налогам для физических лиц (НДФЛ) не отождествляет понятия «доход» и «налоговая база». При определении налоговой базы должны учитываться не только все доходы налогоплательщика, полученные им в денежной и натуральной форме, но и доходы в виде материальной выгоды. Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению или же по решению суда производятся какие-либо удержания, то такие удержания не уменьшают налоговую базу данного налогоплательщика.

Доходы в денежной форме

Доходы в денежной форме могут быть получены налогоплательщиком в валюте Российской Федерации и валюте других стран. Доходы в иностранной валюте для целей налогообложения пересчитываются в рубли (по курсу Центрального банка России, действовавшему на дату фактического получения дохода в иностранной валюте на территории Российской Федерации). НК РФ определил конкретную дату выплаты дохода: по доходам, которые получают физические лица из источников за пределами Российской Федерации, такой датой считается дата получения этого дохода, а при перечислении этих доходов – дата поступления их на валютный счет. В обоих случаях уплата в бюджет налога производится в рублях.

В 2008 году произошли изменения при определении налоговой базы при получении процентов по вкладам в банки. Введена новая статья, согласно которой НДФЛ облагается превышение суммы процентов, начисленной в соответствии с условиями договора:

♦ по рублевым вкладам – над суммой процентов, рассчитанной исходя из ставки рефинансирования, действующей

в течение периода, за который начислены кредиты;

♦ по валютным вкладам – над суммой, исчисленной исходя из 9 % годовых (статья 214.2 НК РФ).

С 2008 года проценты по банковским вкладам, начисленные в пределах ставки рефинансирования (пункт 27 статьи 217 НК РФ), не подлежат налогообложению при условии, что в течение периода начисления процентов их размер не повышался и с момента, когда процентная ставка по рублевому вкладу превысила ставку рефинансирования, прошло не более трех лет (Закон № 216-ФЗ).

Доходы в натуральной форме

К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, относятся оплата (полностью или частично) организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг) или иного имущества в интересах налогоплательщика (в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интернате). В целях включения в доходы эти товары (работы, услуги) должны иметь стоимостную оценку, которая рассчитывается в соответствии со статьей 40 НК РФ исходя из рыночных цен или тарифов, действовавших в день получения такого дохода.

В стоимость товаров, работ, услуг, полученных в натуральной форме, нужно включать соответствующие суммы НДС, а для подакцизных товаров – суммы акцизов.

В 2008 году в главе 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц» в части определения налоговой базы при получении доходов в натуральной форме уточнено, что из стоимости товаров (работ, услуг), полученных налогоплательщиком (то есть из налоговой базы), исключается их частичная оплата налогоплательщиком (пункт 1 статьи 211 НК РФ).

Доходы, полученные в виде материальной выгоды

Доходы, полученные в виде материальной выгоды, определяются в форме финансовых ресурсов, которые получены от экономии на процентах при пользовании заемными (кредитными) средствами, а также при приобретении ценных бумаг. При пользовании заемными средствами, выраженными в рублях, материальная выгода возникает как превышение суммы процентов, исчисленной исходя из 3/4 ставки рефинансирования Центрального банка России на дату получения заемных средств, над суммой процентов, указанных в договоре. В случае получения

заемных средств в иностранной валюте материальная выгода составит превышение суммы процентов за их использование, исчисленной исходя из 9 % годовых над суммой процентов, определенной в соответствии с условиями договора.

В случае получения налогоплательщиком материальной выгоды при приобретении товаров, работ, услуг у взаимозависимых лиц (или организаций) налоговая база определяется по разности цен идентичных или однородных товаров, реализуемых в обычных условиях, между ценами реализации товаров (работ, услуг), реализуемых взаимозависимыми лицами. В случае приобретения ценных бумаг налоговая база рассчитывается как превышение их рыночной стоимости над суммой фактических расходов на их приобретение.

В 2008 году в главу 23 НК РФ в части определения налоговой базы в виде материальной выгоды внесены следующие изменения.

1. Не относится к доходам материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами на новое строительство либо приобретение жилья в случае, если налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 220 НК РФ. Имеется в виду вычет в сумме, израсходованной на приобретение жилья (подпункт 2 статьи 212 НК РФ).

2. Налоговая база при получении материальной выгоды от экономии на процентах по рублевым займам и кредитам должна быть сформирована на дату фактического получения налогоплательщиком такого дохода (раньше налоговая база определялась на дату получения заемных средств). Норма закона – подпункт 2 пункта 2 статьи 212 НК РФ.

3. Обязанность по определению налоговой базы при получении материальной выгоды от экономии на процентах по заемным (кредитным) средствам, исчислению, удержанию и перечислению НДФЛ переложена с налогоплательщика на налогового агента (подпункт 2 пункта 2 статьи 212 НК РФ).

4. Уточнено, что при определении налоговой базы учитываются не только страховые взносы, которые за физических лиц вносят работодатели, но и взносы, которые за них уплачивают организации и предприниматели, не являющиеся работодателями (пункт 3 статьи 213 НК РФ).

Определение налоговой базы по отдельным видам доходов

При определении налоговой базы по отдельным видам доходов НК РФ предусматривает некоторые особенности, а именно по доходам, полученным по договорам страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения, а также по доходам от долевого участия в деятельности организации и операциям с ценными бумагами. Так, в налоговую базу не включаются доходы, полученные в виде страховых выплат в связи с наступлением страховых случаев по обязательному страхованию, установленному действующим законодательством, а также по добровольному долгосрочному (на срок не менее пяти лет) страхованию жизни, и возмещения вреда жизни, здоровью и медицинских расходов (за исключением оплаты санаторно-курортных путевок).

По заключенным договорам добровольного страхования на срок менее пяти лет суммы страховых выплат не учитываются, если они не превышают сумм, внесенных физическими лицами в виде страховых взносов, увеличенных страховщиками на сумму, исчисленную исходя из действующей ставки рефинансирования Центрального банка России на момент заключения договора страхования. В противном случае разница между указанными суммами учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению.

При определении налоговой базы не принимаются во внимание доходы в виде выплат по договорам добровольного пенсионного обеспечения, заключенным с негосударственными пенсионными фондами, если такие выплаты производятся при наступлении пенсионных оснований в соответствии с российским законодательством. В случаях досрочного расторжения договоров добровольного долгосрочного страхования жизни, добровольного пенсионного обеспечения и возврата физическим лицам денежной суммы, подлежащей выплате при досрочном расторжении договора страхования или пенсионного обеспечения, а также при изменении условий указанных договоров в отношении сроков их действия, полученный доход, за вычетом суммы внесенных физическим лицом взносов, должен быть учтен при определении налоговой базы.

В 2008 году к числу страховых выплат при наступлении страхового случая добавлены периодические страховые выплаты (ренты, аннуитеты) и (или) выплаты, связанные с участием страхования в инвестиционном доходе страховщика, а также выкупные суммы (подпункт 2 пункта 1 статьи 208 НК РФ).

Определение даты фактического получения дохода

Важным аспектом правильного определения налоговой базы является определение даты фактического получения дохода. В соответствии со статьей 223 НК РФ дата фактического получения дохода в денежной форме определяется как день выплаты дохода, в том числе путем перечисления дохода налогоплательщиков в банк (либо по их поручению) на счета третьих лиц. При получении дохода в натуральной форме датой его фактического получения считается день передачи дохода в натуральной форме налогоплательщику.

С 2008 года датой фактического получения дохода при увольнении считается последний день работы увольняемого (Закон № 216-ФЗ).

Перечень доходов, не подлежащих налогообложению по налогу для физических лиц

Не подлежат налогообложению по НДФЛ в соответствии со статьей 217 НК РФ следующие доходы:

♦ государственные пособия, другие выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством (за исключением пособий по временной нетрудоспособности);

♦ пенсии по государственному пенсионному обеспечению, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством;

♦ все виды законодательно установленных компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных:

• с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;

• с бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения;

• с оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;

• с оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в соревнованиях;

• с увольнением работников (за исключением компенсации за неиспользованный отпуск);

• с гибелью военнослужащих или государственных служащих при исполнении ими своих служебных обязанностей;

• с возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;

• с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей;

♦ вознаграждения донорам за сданную донорскую кровь, материнское молоко и другую помощь;

♦ алименты;

♦ суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов, предоставленных для поддержки науки и образования, культуры

и искусства в Российской Федерации международными либо иностранными организациями (по перечню организаций, утверждаемому Правительством России);

♦ суммы, получаемые в виде международных, иностранных либо российских премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства (перечень премий утверждается Правительством России);

♦ суммы единовременной материальной помощи, оказываемой:

• в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством на основании решений органов власти российскими и иностранными государствами, специальными фондами;

• работодателями членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;

• малоимущим и социально незащищенным категориям граждан в виде сумм адресной социальной помощи за счет средств бюджетов и внебюджетных фондов;

• налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации;

• налогоплательщикам в виде гуманитарной помощи (содействия), а также в виде благотворительной помощи, оказываемой зарегистрированными в установленном порядке российскими и иностранными благотворительными организациями (фондами, объединениями);

• в виде вознаграждений, выплачиваемых за счет бюджетных средств физическим лицам за оказание ими содействия в выявлении, предупреждении, пресечении и раскрытии террористических актов.

С 2008 года единовременная материальная помощь, которая оказана налогоплательщику в связи со стихийным бедствием или другими чрезвычайными обстоятельствами, не облагается НДФЛ независимо от источника выплаты. Аналогичное правило распространяется на материальную помощь, оказанную налогоплательщикам, которые являются членами семьи лица, погибшего в результате стихийных бедствий. К доходам, освобождаемым от налогообложения, добавлены суммы единовременной материальной помощи, оказываемой работодателями работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении, удочерении) ребенка, но не более 50 000 рублей на каждого ребенка;

♦ суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок (кроме туристических), выплачиваемой работодателями своим работникам и (или) членам их семей, инвалидам, не

работающим в данной организации, для детей, не достигших возраста 16 лет, в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, находящиеся на территории Российской Федерации, произведенные за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций, либо за счет средств Фонда социального страхования. В 2008 году расширены источники финансирования, за счет которых физические лица могут получать налогооблагаемые НДФЛ суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок (за исключением туристических):

• средства организаций (индивидуальных предпринимателей), если расходы по такой компенсации (оплате) в соответствии с НК РФ не отнесены к расходам, учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль;

• средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;

• средства, получаемые от деятельности, в отношении которой организации (индивидуальные предприниматели) применяют специальные налоговые режимы (раньше к таким источникам относились в их распоряжении после уплаты налога и средства ФСС России);

♦ суммы, уплаченные работодателями, оставшиеся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций, за лечение и медицинское обслуживание своих работников, их супругов, родителей и детей. При этом необходимо наличие у медицинских учреждений соответствующих лицензий, документов, подтверждающих фактические расходы на лечение и медицинское обслуживание;

♦ стипендии учащихся, студентов, аспирантов учреждений высшего либо послевузовского профессионального образования, учащихся учреждений начального профессионального и среднего профессионального образования, выплачиваемые этими учреждениями, стипендии, учреждаемые Президентом Российской Федерации, органами государственной власти, благотворительными фондами, а также стипендии, выплачиваемые за счет средств бюджетов налогоплательщикам, которые обучаются по направлению органов службы занятости;

♦ суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, получаемые налогоплательщиками от финансируемых из федерального бюджета государственных учреждений либо организаций, направивших их на работу за границу (в пределах норм, установленных действующим законодательством). В 2008 году установлены нормативы суточных, не включаемых в налоговую базу: 700 рублей – за каждый день нахождения в

командировке на территории России; 2500 рублей – за каждый день нахождения в заграничной командировке;

♦ доходы налогоплательщиков, получаемые от продажи выращенных в личных подсобных хозяйствах скота, кроликов, нутрий, птицы, диких животных и птиц, продукции животноводства и пчеловодства;

♦ доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации (в течение пяти лет, считая с года регистрации хозяйства);

♦ доходы налогоплательщиков, получаемые от сбора и сдачи лекарственных растений, иной дикорастущей продукции организациям или индивидуальным предпринимателям, которые имеют разрешение (лицензию) за исключением доходов, полученных индивидуальными предпринимателями от перепродажи такой продукции;

♦ доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, которые занимаются традиционными отраслями хозяйствования, от реализации продукции, полученной вследствие ведения ими традиционных видов промысла;

♦ доходы охотников-любителей, получаемые от сдачи обществам охотников, организациям потребительской кооперации или государственным унитарным предприятиям добытых ими пушнины, мехового или кожевенного сырья или мяса диких животных (если добыча осуществляется по лицензиям);

♦ доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования или дарения (кроме вознаграждения, выплачиваемого наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, открытий, изобретений и промышленных образцов);

♦ доходы, полученные от физических лиц в порядке дарения (за исключением дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев). Освобождаются от налогообложения, в случае если даритель и одариваемый являются членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации;

♦ доходы, которые получены от акционерных обществ либо других организаций акционерами или участниками в результате переоценки основных фондов в виде дополнительно полученных акций или иных имущественных долей либо в виде разницы

между новой и первоначальной номинальной стоимостью акций или их имущественной доли в уставном капитале;

♦ призы в денежной или натуральной форме, полученные спортсменами за призовые места на Олимпийских играх, чемпионатах и кубках мира и Европы от официальных организаторов либо на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления (проплачиваемые за счет средств соответствующих бюджетов) или на чемпионатах, первенствах и кубках Российской Федерации от официальных организаторов;

♦ суммы, выплачиваемые организациями или физическими лицами детям-сиротам в возрасте до 24 лет на обучение в образовательных учреждениях (имеющих соответствующие лицензии) или за их обучение, выплачиваемые этим учреждениям;

♦ плата за инвалидов организациями или индивидуальными предпринимателями технических средств профилактики инвалидности и реабилитацию инвалидов, оплата приобретения и содержания собак-проводников для инвалидов;

♦ вознаграждения, которые выплачиваются за передачу в государственную собственность кладов;

♦ доходы, получаемые индивидуальными предпринимателями от осуществления ими видов деятельности, по которым они являются плательщиками ЕНВД для отдельных видов деятельности, а также при налогообложении которых применяется упрощенная система налогообложения, а также система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей;

♦ суммы процентов по ГКО, облигациям и иным государственным ценным бумагам бывшего СССР, Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, по облигациям и ценным бумагам, которые выпущены по решению представительных органов местного самоуправления;

♦ доходы, получаемые детьми-сиротами и детьми – членами семей, доходы которых на одного члена не превышают прожиточного минимума, от благотворительных фондов и религиозных организаций;

♦ доходы в виде процентов, получаемые налогоплательщиками по вкладам в банках, которые находятся на территории Российской Федерации, если проценты по рублевым вкладам выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования Центрального банка России, и если установленная ставка не превышает 9 % годовых по вкладам в иностранной валюте;

♦ доходы, не превышающие 4000 рублей, полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период:

• стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей;

• стоимость призов в денежной и натуральной формах, полученных налогоплательщиками на конкурсах и соревнованиях, проводимых в соответствии с решениями Правительства России, законодательных (представительных) органов государственной власти либо представительных органов местного самоуправления;

• суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;

• возмещение (оплата) работодателями своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом;

• стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров (работ, услуг);

• суммы материальной помощи, оказываемой инвалидам общественными организациями инвалидов;

♦ доходы солдат, матросов, сержантов и старшин, проходящих военную службу по призыву, а также лиц, которые призваны на военные сборы, в виде денежного довольствия, суточных и иных сумм, получаемых по месту службы или по месту прохождения военных сборов;

♦ суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, а также из средств избирательных фондов кандидатов за выполнение этими лицами работ, которые связаны с проведением избирательных кампаний;

♦ выплаты, производимые профсоюзными комитетами (в том числе материальная помощь) членам профсоюзов за счет членских взносов; выплаты, осуществляемые детскими и молодежными организациями своим членам за счет членских взносов на покрытие расходов, которые связаны с проведением культурно-массовых, физкультурных и спортивных мероприятий;

♦ выигрыши по облигациям государственных займов Российской Федерации и суммы, получаемые в погашение указанных облигаций;

♦ помощь в денежной и натуральной форме, подарки, полученные ветеранами, инвалидами ВОВ, вдовами

военнослужащих, погибших в период ВОВ, вдовами умерших инвалидов ВОВ и бывшими узниками (в том числе несовершеннолетними) нацистских концлагерей в части, не превышающей 10 000 рублей за налоговый период.

Налоговая база по НДФЛ определяется без учета рассмотренных доходов.

Условия определения налоговой базы по налогу для физических лиц и налоговые вычеты

Совокупный доход налогоплательщика и налоговая база уменьшаются на предусмотренные налоговым законодательством (статьи 218–221 НК РФ) вычеты, которые подразделяются на четыре группы:

- ♦ стандартные вычеты;
- ♦ социальные вычеты;
- ♦ имущественные вычеты;
- ♦ профессиональные вычеты.

Определение налоговой базы по НДФЛ осуществляется по формуле:

налоговая база по НДФЛ = сумма всех доходов, подлежащих налогообложению – сумма налоговых вычетов.

Следует иметь в виду, что все налоговые вычеты уменьшают сумму дохода, облагаемую исключительно по ставке 13 %. Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, облагаемых 13-процентной ставкой, налоговая база принимается равной нулю.

На следующий налоговый период разница между суммой налоговых вычетов и суммой доходов в этом налоговом периоде не переносится (за исключением имущественного вычета по суммам, израсходованным на новое строительство, приобретение жилого дома или квартиры).

Налогоплательщикам, которые получают доходы от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, профессиональные налоговые вычеты предоставляются налоговыми органами на основании письменного заявления и налоговых деклараций по окончании налогового периода. Налогоплательщики, получающие доходы от налоговых агентов, реализуют право на профессиональный налоговый вычет посредством письменного заявления налоговому агенту, который осуществляет выплату дохода.

Обязанности по налоговому учету налога для физических лиц налоговых агентов и частных предпринимателей

Налоговые агенты обязаны вести учет выплачиваемых физическим лицам доходов по форме, которая установлена МНС России (по форме № 1-НДФЛ), а также представлять в налоговый орган сведения о доходах физических лиц и о суммах удержанного налога в налоговом периоде ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговом периодом (по форме № 2-НДФЛ «Справка о доходах физического лица за 200_год»).

В порядок заполнения формы 2НДФЛ внесены изменения, связанные с изменением видов доходов, не подлежащих налогообложению НДФЛ, и налоговых вычетов (приказ ФНС России от 20 декабря 2007 года № ММ-3-04/689 «О внесении изменений и дополнений в приказ ФНС России от 13 октября 2006 года № САЭ-3-04/706@»).

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налогов непосредственно из доходов налогоплательщиков при их фактической выплате. При этом удержанная сумма налога не должна превышать 50 % суммы выплат. Если у налогового агента нет возможности удержать налог в течение 12 месяцев, то он обязан в течение месяца с момента возникновения соответствующих обязательств письменно сообщить об этом в налоговый орган по месту своего учета.

Индивидуальные предприниматели, частные нотариусы и иные лица, которые занимаются частной практикой, исчисление и уплату налога осуществляют самостоятельно. Сумма налога исчисляется на основании декларации и уплачивается не позднее 15 июля года, следующего за отчетным (с зачетом авансовых платежей по предполагаемому доходу).

Авансовые платежи данной категории налогоплательщиков исчисляются налоговыми органами и вносятся на основании налоговых уведомлений:

♦ за январь – июнь – не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;

♦ за июль – сентябрь – не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;

♦ за октябрь – декабрь – не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

В случае значительного (более чем 50 %) увеличения (или уменьшения) дохода в налоговом периоде налогоплательщик обязан подать новую декларацию. В данном случае налоговый орган производит перерасчет авансовых платежей.

Суммы налога, которые не удержаны с физических лиц или удержаны налоговыми агентами не полностью, взыскиваются с физических лиц до их полного погашения. Взыскание налога, пеней и штрафов с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, производится налоговыми органами исключительно в судебном порядке.

С индивидуальных предпринимателей с 1 января 2007 года взыскание налога, пени и штрафа может осуществляться по решению налогового органа в случаях, предусмотренных НК РФ (пункт 1.8 статьи 47 НК РФ).

Представление налоговой отчетности по налогу для физических лиц

НК РФ подразделяет физических лиц – налогоплательщиков на категории:

♦ налогоплательщики, обязанные представлять налоговую декларацию;

♦ лица, имеющие право представлять налоговую декларацию.

К налогоплательщикам, обязанным подавать налоговые декларации, относятся лица, определенные статьями 227, 228 НК, а именно:

♦ индивидуальные предприниматели;

♦ частные нотариусы;

♦ другие лица, занимающиеся частной практикой;

♦ лица, получающие отдельные виды доходов, по которым применяются специальные правила расчета налогов, определенные статьями 212, 228 НК РФ и др.

К числу таких видов доходов относятся:

♦ вознаграждения, полученные от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основе договоров гражданско-правового характера (в том числе договора найма или аренды любого имущества);

♦ доходы от продажи имущества, принадлежащего физическим лицам на правах собственности;

♦ доходы физических лиц – резидентов Российской Федерации, полученные от источников за пределами Российской Федерации;

♦ другие доходы, при получении которых не был удержан налог (в том числе доход от выигрышей в лотерею, тотализаторах, игровых автоматах, казино и т. п.).

К лицам, имеющим право на представление декларации, относятся все налогоплательщики, желающие получить:

♦ стандартные налоговые вычеты, которые по разным причинам не были предоставлены или были предоставлены в меньшем размере;

♦ социальные налоговые вычеты;

♦ имущественные налоговые вычеты;

♦ профессиональные налоговые вычеты.

Лица, имеющие право на представление декларации, представляют ее в те же сроки, то есть не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговом периодом.

Налоговая декларация представляет собой письменное

заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах, исчисленной сумме налога и других данных, связанных с исчислением и уплатой налога в соответствии со статьей 229 НК РФ. Декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика на бланке установленной формы. Ее представляют не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным.

Приложение 1. Регистры промежуточных расчетов

Регистр-расчет «Формирование стоимости объекта учета»

Наименование показателя	Источник информации
Наименование объекта учета	Первичный документ (накладная, акт приема-передачи основного средства и т. п.)
Дата признания объекта учета	Первичный документ (иные источники информации)
Наименование операции	По данным соответствующих регистров
Количество (в натуральном измерении)	Первичный документ
Сумма	По данным соответствующих регистров
Стоимость объекта учета	Расчетным путем (сумма расходов, указанных по строке 4 по всем видам операций, связанных с приобретением данного объекта)

Регистр-расчет амортизации нематериальных активов

Наименование показателя	Источник информации
Дата операции	Месяц, год начисления амортизации
Наименование объекта	Регистр информации об объекте нематериальных активов
Метод начисления амортизации	Регистр информации об объекте нематериальных активов
Применение понижающего коэффициента	Регистр информации об объекте нематериальных активов
Первоначальная (остаточная, базовая) стоимость объекта	Регистр информации об объекте нематериальных активов
Срок (полезный, оставшийся до истечения полезного срока использования), который применяется при расчете амортизации (в месяцах)	Регистр информации об объекте нематериальных активов (расчетным путем)

Наименование показателя	Источник информации
Сумма амортизации объекта	Расчетным путем на основании показателей строк 4, 5, 6 регистра

Регистр-расчет стоимости списанных сырья/материалов

по методу ФИФО (ЛИФО)

Наименование показателя	Источник информации
Наименование объекта	Регистр-расчет стоимости сырья/материалов, списанных в отчетном периоде
Дата списания по документу	Регистр-расчет стоимости сырья/материалов, списанных в отчетном периоде
Наименование, дата и номер документа, являющегося основанием для данного списания	Регистр-расчет стоимости сырья/материалов, списанных в отчетном периоде
Общее количество, списываемое по документу	Регистр-расчет стоимости сырья/материалов, списанных в отчетном периоде
Дата поступления списываемой партии	Регистр информации о приобретенных партиях сырья/материалов, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО)
Номер партии	Регистр информации о приобретенных партиях сырья/материалов, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО)
Количество, списываемое из партии	Регистр информации о приобретенных партиях сырья/материалов, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО)
Стоимость списания из партии	Регистр информации о приобретенных партиях сырья/материалов, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО). Показатель «Списание» (в стоимостных измерениях)
Общая стоимость списания	Расчетным путем как сумма показателей строки 9

Регистр-расчет стоимости списанных товаров по методу ФИФО (ЛИФО)

Наименование показателя	Источник информации
Наименование объекта	Регистр-расчет стоимости товаров, списанных в отчетном периоде

Наименование показателя	Источник информации
Дата списания по документу	Регистр-расчет стоимости товаров, списанных в отчетном периоде
Наименование, дата и номер документа, являющегося основанием для данного списания	Регистр-расчет стоимости товаров, списанных в отчетном периоде
Общее количество, списываемое по документу	Регистр-расчет стоимости товаров, списанных в отчетном периоде
Дата поступления списываемой партии	Регистр информации о приобретенных партиях товаров, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО)
Номер партии	Регистр информации о приобретенных партиях товаров, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО)
Количество, списываемое из партии	Регистр информации о приобретенных партиях товаров, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО)
Стоимость списания из партии	Регистр информации о приобретенных партиях товаров, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО)
Общая стоимость списания	Расчетным путем как сумма показателей строки 9

Регистр-расчет стоимости сырья/материалов, списанныхв отчетном периоде

Наименование показателя	Источник информации
Дата операции	Первичный документ
Наименование, дата и номер документа, являющегося основанием для списания	Первичный документ или регистр учета операций выбытия имущества (работ, услуг, прав)
Направление использования	Первичный документ (иные источники информации)
Объект учета	Первичный документ (иные источники информации)
Количество (в натуральном измерении)	Первичный документ

Наименование показателя	Источник информации
Цена единицы	Регистр-расчет цены единицы списанных сырья/материалов (по методу средней себестоимости)
Стоимость	Расчетным путем (произведение показателей строк 5 и 6) или регистр-расчет стоимости списанных сырья/материалов по методу ФИФО (ЛИФО)
Общая стоимость	Расчетным путем (сумма показателей строки)

Регистр учета сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату

Показатели задолженности	Источник информации
Дата проведения инвентаризации	
Вид задолженности	
Со сроком погашения более 45 дней, но менее 90 дней	
Со сроком погашения более 90 дней	
Сумма безнадежных долгов	
По каждому виду задолженности итоговая сумма, а также сумма по каждой задолженности, формирующей указанные группы	Регистр дебиторской задолженности
Основание возникновения задолженности	Регистр дебиторской задолженности

Расчет резерва сомнительных долгов текущего отчетного (налогового) периода

Наименование показателя	Источник информации
Задолженность со сроком погашения более 45 дней, но менее 90 дней	Регистр учета сомнительной и безнадежной задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату
Задолженность со сроком погашения более 90 дней	Регистр учета сомнительной и безнадежной задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату
Сумма дебиторской задолженности, являющаяся основанием для расчета резерва сомнительных долгов	Показатель строки 1 настоящего регистра и 50 % показателя строки 2 настоящего регистра

Наименование показателя	Источник информации
Выручка от реализации отчетного (налогового) периода	Регистр учета доходов
10 % выручки от реализации отчетного (налогового) периода	Расчет
Резерв сомнительных долгов текущего отчетного (налогового) периода	Меньший из показателей строк 3 и 5
Неиспользованный остаток резерва сомнительных долгов предыдущего отчетного периода на отчетную дату	Пункт 5 регистра движения резерва по сомнительным долгам
Разница, учитываемая в составе внереализационных расходов отчетного периода	Показатель формируется, если показатель строки 6 больше показателя строки 7
Разница, учитываемая в составе внереализационных доходов отчетного периода	Показатель формируется, если показатель строки 6 меньше показателя строки 7

Акт инвентаризации кредиторской задолженности на отчетную дату

Наименование показателя	Источник информации
Дата операции	
Объект учета	Регистр учета операций по движению кредиторской задолженности
Сумма задолженности	Регистр учета операций по движению кредиторской задолженности
Сумма НДС по задолженности	Регистр учета операций по движению кредиторской задолженности
Общая сумма списанной задолженности	Расчетным путем (сумма показателей строки 3)
Сумма НДС по списанной задолженности	Расчетным путем (сумма показателей строки 4)

Регистр учета договоров на добровольное страхование работников

Наименование показателя	Источник информации
Дата формирования записи	Регистр учета расхода денежных средств
Вид страхования	Договор

Наименование показателя	Источник информации
Лицо, в пользу которого произведена выплата	Первичный документ
Вид персонала	Первичный документ
Дата прекращения действия договора по добровольному страхованию (срок действия договора по добровольному страхованию)	Первичный документ
Количество месяцев действия договора	Первичный документ, договор
Сумма платежа по договору страхования	Регистр учета расхода денежных средств

Регистр учета расходов по добровольному страхованию работников

Наименование показателя	Источник информации
Дата формирования записи	Последний день отчетного периода
Лицо, в пользу которого произведена выплата	Регистр расходов будущих периодов
Вид персонала	Регистр расходов будущих периодов
Фактическая сумма платежа (взноса) по добровольному страхованию по договорам долгосрочного страхования жизни работников, пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников	Регистр расходов будущих периодов
Фактическая сумма платежа (взноса) по добровольному личному страхованию, предусматривающего оплату страховщиками медицинских расходов	Регистр расходов будущих периодов
Фактическая сумма платежа (взноса) по договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти или утраты трудоспособности	Регистр расходов будущих периодов
Итого осуществленная сумма платежа (взноса) по виду страхования принимается в целях расчета налоговой базы	Расчетно

Регистр-расчет учета расходов по страхованию работников текущего периода

Наименование показателя	**Источник информации**
Дата формирования записей	
Сумма расхода на оплату труда текущего периода	Регистр расходов на оплату труда
Вид персонала	Регистр учета расходов по добровольному страхованию работников
Сумма платежа (взноса) по добровольному страхованию по договорам долгосрочного страхования жизни работников, пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников в пределах установленных норм	Расчет (12 % от суммы, отраженной по строке 2)
Фактическая сумма платежа (взноса) по добровольному страхованию по договорам долгосрочного страхования жизни работников, пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников	Строка 7 регистра учета расходов по добровольному страхованию работников (соответствующий вид страхования)
Сумма платежа (взноса) по добровольному страхованию, предусматривающего оплату страховщиками медицинских расходов в пределах норм	Расчет (3 % от суммы, отраженной по строке 2)
Фактическая сумма платежа (взноса) по добровольному личному страхованию, предусматривающего оплату страховщиками медицинских расходов	Строка 7 регистра учета расходов по добровольному страхованию работников (соответствующий вид страхования)
Фактическая сумма взноса по договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти или утраты трудоспособности	Строка 7 регистра учета расходов по добровольному страхованию работников (соответствующий вид страхования)
Сумма платежа (взноса) по добровольному страхованию по договорам долгосрочного страхования жизни работников, пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитываемого для целей налогообложения	Указывается сумма, меньшая из отраженных по строкам 4 и 5

Наименование показателя	Источник информации
Сумма платежа (взноса) по добровольному личному страхованию, предусматривающего оплату страховщиками медицинских расходов	Указывается сумма, меньшая из отраженных по строкам 6 и 7
Сумма платежа (взноса) по договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти или утраты трудоспособности	Строка 7 регистра учета расходов по добровольному страхованию работников (соответствующий вид страхования)
Итого по страхованию	Сумма строк 9, 10, 11

Регистр-расчет расходов на ремонт текущего отчетного периода (ведется организациями, не являющимися организациями, перечисленными в подпункте 1 пункта 1 статьи 260)

Наименование показателя	Источник информации
Дата формирования расходов	Последняя дата отчетного налогового периода
Объект основных средств	Регистр-расчет «Формирование стоимости объекта учета»
Амортизационная группа	Регистр информации об объекте основных средств
Сумма расходов на ремонт текущего периода по объекту (по объектам амортизационных групп 1–3)	Регистр-расчет «Формирование стоимости объекта учета»
Общая сумма расходов на ремонт текущего периода по объектам 4–10 групп	Расчетно: сумма показателей строки 4 по объектам 4–10 групп
Общая сумма расходов на ремонт текущего периода по всем объектам	Расчетно: сумма показателей строки 4 по всем объектам

Регистр-расчет расходов на ремонт, учитываемых в текущем и будущих периодах (ведется организациями, не являющимися организациями, перечисленными в подпункте 1 пункта 1 статьи 260)

Наименование показателя	Источник информации
Дата проведения расчета	Последняя дата отчетного налогового периода (или месяц и год расчета)
Общая сумма расходов на ремонт основных средств отчетного периода	Регистр учета расходов на ремонт текущего отчетного периода

Наименование показателя	Источник информации
Первоначальная стоимость амортизируемого имущества	Регистр информации об объекте основных средств
Предельная сумма расходов на ремонт текущего периода исходя из 10 % первоначальной (восстановительной) стоимости амортизируемых основных средств на отчетную дату	10 % от суммы показателей стоимости каждого объекта амортизируемых основных средств
Сумма повышения величины расходов на ремонт над нормируемой	Расчетно: строка 2 минус строка 4
Коэффициент для определения суммы сверхнормативных расходов	Расчетно: строка 5, деленная на строку 2
Объект основных средств	Регистр учета расходов на ремонт текущего отчетного периода
Сумма расходов на ремонт за отчетный период	Регистр-расчет «Формирование стоимости объекта учета»
Сумма превышения расходов на ремонт над нормативом	Расчетно: строка 8, умноженная на строку 6
Сумма расходов на ремонт текущего периода	Расчетно: строка 8 минус строка 9
Количество месяцев до конца начисления амортизации по ремонтируемому объекту (от даты начала учета суммы превышения в составе прочих расходов)	Регистр информации об объекте основных средств (для основных средств 1–3 амортизационных групп, 60 месяцев для единого объекта по основным средствам 4–10 групп)

Регистр учета внереализационных расходов по операциям уступки прав требования, относящихся к будущим периодам

Наименование показателя	Источник информации
Дата уступки права требования	Регистр-расчет финансового результата от уступки прав требования (расходы по реализации прав, кроме ситуаций продажи ранее приобретенных прав)
Объект	
Сумма внереализационных расходов, учитываемых в будущих периодах	
Отчетный период учета внереализационного расхода в составе внереализационных расходов текущего периода	Расчетно

Регистр-расчет резерва расходов на гарантийный ремонт

Наименование показателя	Источник информации
Наименование объекта учета	Первичный документ (договор)
Дата реализации объекта	Регистр учета операций выбытия имущества (работ, услуг, прав)
Реквизиты договора	Договор
Гарантийный срок	Договор
Сумма выручки от реализации данного товара (работы) по данному договору	Регистр учета операций выбытия имущества (работ, услуг, прав)
Способ начисления резерва	Расчетно
Специальный коэффициент	Справочник
Сумма расходов, предусмотренных в плане на выполнение гарантийных обязательств	Первичный документ
Сумма формируемого резерва по данному объекту	Расчетно
Коэффициент корректировки	Регистр-расчет коэффициента для перерасчета резерва расходов на гарантийный ремонт
Сумма формируемого резерва по окончании налогового периода с учетом корректировки	Расчетно
Общая сумма резерва в данном налоговом периоде	Расчетно

Регистр-расчет коэффициента для перерасчета резерва расходов на гарантийный ремонт

Наименование показателя	Источник информации
Дата расчета	Год расчета
Наименование объекта учета	Регистр-расчет резерва расходов на гарантийный ремонт
Общая сумма расходов на ремонт, произведенных в данном налоговом периоде	Регистр учета расходов на гарантийный ремонт
Общая сумма резерва в данном налоговом периоде	Регистр-расчет резерва расходов на гарантийный ремонт
Коэффициент	Расчет

Приложение 2. Регистры учета хозяйственных операций

Регистр учета операций приобретения имущества, работ, услуг, прав

Наименование показателя	Источник информации
Дата операции	Первичный документ
Условия получения имущества, работ, услуг, прав	Первичный документ
Основание получения имущества, работ, услуг, прав	Первичный документ
Вид расхода	Первичный документ
Наименование операции	Первичный документ
Сумма	Первичный документ (с учетом корректировок, предусмотренных Кодексом)
Количество (в натуральном измерении)	Первичный документ
Наименование объекта учета, с приобретением которого связано несение расходов (получение доходов)	Первичный документ (накладная, акт, иные источники информации)
Дата признания объекта учета	Первичный документ (иные источники информации)
Основание для признания объекта учета	Первичный документ (иные источники информации)

Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав

Наименование показателя	Источник информации
Дата операции	Первичный документ
Условия выбытия имущества, работ, услуг, прав	Первичный документ
Вид дохода	Первичный документ

Наименование показателя	Источник информации
Основания выбытия (реквизиты операции)	Первичный документ
Наименование выбывающего объекта	Первичный документ
Сумма	Первичный документ
Количество	Первичный документ

Регистр учета поступлений денежных средств

Наименование показателя	Источник информации
Дата поступления	Первичные документы (банк, касса)
Основание поступления (реквизиты договора)	Первичные документы (платежный документ)
Условия поступления	Первичные документы (платежный документ) или дополнительная информация
Сумма	Первичные документы (банк, касса)
Признак операции в иностранной валюте	Первичные документы (банк, касса)

Регистр учета расхода денежных средств

Наименование показателя	Источник информации
Дата расхода	Первичные документы (банк, касса)
Основание расхода (реквизиты договора)	Первичные документы (платежный документ)
Условия расхода	Первичные документы (платежный документ) или дополнительная информация
Вид расхода	Первичные документы (платежный документ) или дополнительная информация
Сумма	Первичные документы (банк, касса)
Признак операции в иностранной валюте	Первичные документы (банк, касса)

Регистр-расчет сумм начисленных штрафных санкций за отчетный период

Наименование показателя	Источник информации
Реквизиты договора или решения суда	Регистр учета расчетов по штрафным санкциям
Признак дохода или расхода	Регистр учета расчетов по штрафным санкциям

Период, за который производится начисление штрафных санкций	Дата первого и последнего дня месяца
Порядок исчисления санкции в текущем отчетном периоде (база)	Регистр учета расчетов по штрафным санкциям
Порядок исчисления санкции в текущем отчетном периоде (ставка)	Регистр учета расчетов по штрафным санкциям
Порядок начисления санкций в текущем периоде (временная единица расчета)	Расчетно по данным строки 3
Сумма санкций, начисленных за текущий период	Расчетно по данным строк 4, 5, 6

Регистр учета расходов по оплате труда

Наименование показателя	**Источник информации**
Лицо, в пользу которого произведено начисление	Первичный документ
Вид персонала	Первичный документ
Дата осуществления (начисления) расхода	Первичный документ
Наименование расхода	Первичный документ
Сумма расхода	Первичный документ
Объект учета (вид расхода), в связи с созданием (приобретением) которого осуществлено начисление расхода по оплате труда	Первичный документ
Итог (по видам персонала)	Расчет

Регистр учета начисления налогов и сборов, включаемых в состав расходов

Наименование показателя	**Источник информации**
Вид налога (сбора)	Законодательство
Дата осуществления (начисления) расхода	Первичный документ
База для расчета налога (сбора)	Первичный документ
Ставка налога (сбора)	Определяется в соответствии с законодательством
Сумма налога (сбора), начисленного за отчетный (налоговый) период и подлежащего перечислению в бюджет	Расчет

Приложение 3. Обязательные элементы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций

Подраздел 1.1. Для организаций, уплачивающих авансовые платежи и налог на прибыль

Показатели	Код строки	Сумма
Код по ОКАТО	010	
Срок уплаты	020	
В федеральный бюджет		
Код бюджетной классификации	030	
Сумма налога к доплате	040	
Сумма налога к уменьшению	050	
Сумма налога с налоговой базы переходного периода	051	
В бюджет субъекта Российской Федерации		
Код бюджетной классификации	060	
Сумма налога к доплате	070	
Сумма налога к уменьшению	080	
Сумма налога с налоговой базы переходного периода	081	
В местный бюджет		
Код бюджетной классификации	090	
Сумма налога с налоговой базы переходного периода	091	

Доходы от реализации и внереализационные доходы (приложение 1 к листу 2 декларации)

Показатели	Код строки	Сумма
Выручка от реализации — всего	010	

Показатели	Код строки	Сумма
В том числе: выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства	011	
Выручка от реализации попутных товаров	012	
Выручка от реализации имущественных прав, за исключением доходов от реализации права требования	013	
Выручка от реализации прочего имущества	014	
Выручка от реализации (выбытие, в том числе доход от погашения) ценных бумаг профессиональных участников рынка ценных бумаг — всего	020	
В том числе: сумма отклонения фактической выручки от реализации (выбытия) ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг ниже минимальной цены сделок на организованном рынке ценных бумаг	021	
Ниже расчетной цены	022	
Выручка от реализации по операциям, отраженным в приложении 3 к листу 2 (стр. 270 приложение 3 к листу 2)	030	
Итого доходов от реализации (стр. 010 + стр. 020 + + стр. 030)	040	
Внереализационные доходы — всего	100	
В том числе: в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде	101	
в виде стоимости полученных материалов иного имущества при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств	102	

Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравниваемые к внереализационным расходам(приложение 2 к листу 2 декларации)

Показатели	Код строки	Сумма
Прямые расходы, относящиеся к реализованным товарам, работам, услугам	010	
Прямые расходы налогоплательщиков, осуществляющих оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю в текущем отчетном (налоговом) периоде, относящиеся к реализованным товарам	020	

Показатели	Код строки	Сумма
В том числе стоимость реализованных покупных товаров	030	
Косвенные расходы — всего	040	
В том числе: суммы налогов и сборов, начисленные в порядке, установленном законодательством РФ о налогах и сборах, за исключением ЕСН, а также налогов, перечисленных в статье 270 НК РФ	041	
расходы на НИОКР	042	
из них: расходы на НИОКР, не давшие положительного результата	043	
расходы на капитальные вложения в размере более 10 % первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств (п. 1.1 ст. 259 НК РФ)	044	
расходы, осуществленные налогоплательщиком-организацией, использующей труд инвалидов, согласно подпункту 38 пункта 1 статьи 264 НК РФ	045	
расходы налогоплательщиков — общественных организаций инвалидов, а также налогоплательщиков — учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, согласно подпункту 39 пункта 1 статьи 264 НК РФ	046	
Стоимость реализованных имущественных прав	050	
Цена приобретения реализованного прочего имущества и расходы, связанные с его реализацией	060	
Расходы, связанные с приобретением и реализацией (выбытием, в том числе погашением) ценных бумаг профессиональными участниками рынка ценных бумаг	070	
Расходы по операциям, отраженным в Приложении № 3 к листу 2 (с. 280 Приложения П № 3 к листу 2)	080	

Приложение 4. Налоговая декларация по единому социальному налогу для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам

Раздел 1. **Суммы налога, подлежащие уплате в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды, по данным налогоплательщика**

Показатели	**Код строки**	**Значение показателей**
Налогоплательщик	001	
Код по ОКАТО	010	
В федеральный бюджет (ФБ)		
Код бюджетной классификации	020	
Сумма налога, подлежащая уплате за налоговый период, всего (руб.)	030	
В том числе за последний квартал налогового периода (руб.):		
1-й месяц	040	
2-й месяц	050	
3-й месяц	060	
В Фонд социального страхования РФ (ФСС)		
Код бюджетной классификации	020	
Сумма налога, подлежащая уплате за налоговый период, всего (руб.)	030	
В том числе за последний квартал налогового периода (руб.):		
1-й месяц	040	
2-й месяц	050	
3-й месяц	060	

Показатели	Код строки	Значение показателей
В Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС)		
Код бюджетной классификации	020	
Сумма налога, подлежащая уплате за налоговый период, всего (руб.)		
В том числе за последний квартал налогового периода (руб.):	030	
1-й месяц	040	
2-й месяц	050	
3-й месяц	060	
В Территориальный фонд обязательного медицинского страхования (ТФОМС)		
Код бюджетной классификации	020	
Сумма налога, подлежащая уплате за налоговый период, всего (руб.)	030	
В том числе за последний квартал налогового периода (руб.):		
1-й месяц	040	
2-й месяц	050	
3-й месяц	060	

Раздел 2. **Расчет единого социального налога**

I

Наименование показателя	Код строки	ФБ	ФСС	ФФОМС, ТФОМС
Налоговая база за отчетный период	0100			
В том числе за последние три месяца отчетного периода (с. 0120 + + с. 0130 + с. 0140)	0110			
из них:				
1-й месяц	0120			

Наименование показателя	Код строки	ФБ	ФСС	ФФОМС, ТФОМС
2-й месяц	0130			
3-й месяц	0140			

II

Наименование показателя	Код строки	ФБ	ФСС	ФФОМС	ТФОМС
Сумма исчисленного налога за налоговый период, всего	0200				
В том числе за последний квартал налогового периода (с. 0220 + с. 0230 + с. 0240)	0210				
из них:					
1-й месяц	0220				
2-й месяц	0230				
3-й месяц	0240				

III

Наименование показателя	Код строки	ФБ
Налоговый вычет за отчетный период, всего	0300	
В том числе за последний квартал отчетного периода (с. 0320 + с. 0330 + с. 0340)	0310	
из них:		
1-й месяц	0320	
2-й месяц	0330	
3-й месяц	0340	

IV

Наименование показателя	Код строки	ФБ	ФСС	ФФОМС	ТФОМС
В том числе за последний квартал налогового периода (с. 0520 + с. 0530 + + с. 0540)	0510				
из них:					
1-й месяц	0520				
2-й месяц	0530				
3-й месяц	0540				
Начислено налога по налогу за налоговый период, всего					
(гр. 3 = с. 0200 – с. 0300 – – с. 500; гр. 4, 5, 6 = с. 0200 – – с. 0500)	0600				
В том числе за последний квартал налогового периода (с. 0620 + с. 0630 + с. 0640); (гр. 3 = с. 0210 – с. 0310 – – с. 0510; гр. 4, 5, 6 = с. 0210 – – с. 0510)	0610				
из них:					
1-й месяц (гр. 3 = с. 220 – – с. 0320 – с. 0520; гр. 4, 5, 6 = = с. 0220 – с. 0520)					
2-й месяц (гр. 3 = с. 0230 – – с. 0330 – с. 0530; гр. 4, 5, 6 = = с. 0230 – с. 0530)	0630				
3-й месяц (гр. 3 = с. 0240 – – с. 0340 – с. 0540; гр. 4, 5, 6 = = с. 0240 – с. 0540	0640				

V

Показатели	Код строки	ФСС
Расходы, произведенные на цели государственного социального страхования за счет средств ФСС за отчетный период	0700	

Показатели	Код строки	ФСС
В том числе за последние 3 месяца отчетного периода (с. 0720 + с. 0730 + с. 0740)	0710	
из них:		
1-й месяц	0720	
2-й месяц	0730	
3-й месяц	0740	
Возмещено исполнительным органом за последние три месяца отчетного периода (с. 0820 + с. 0830 + с. 0840)	0810	
из них:		
1-й месяц	0820	
2-й месяц	0830	
3-й месяц	0840	
Подлежит начислению в ФСС за отчетный период всего (с. 0600 – с. 0700 + с. 0800)	0900	
В том числе за последние три месяца отчетного периода (с. 0920 + с. 0930 + с. 0940) (с. 0610 – с. 0710 + с. 0810)	0910	
из них:		
1-й месяц (с. 0610 – с. 0720 + с. 0820)	0920	
2-й месяц (с. 0630 – с. 0730 + с. 0830)	0930	
3-й месяц (с. 0640 – с. 0740 + с. 0840)	0940	

VI

Наименование показателя	Код строки	ФБ, ФФОМС, ТФОМС	ФСС
Примечание: выплаты, не отнесенные к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в отчетном периоде; выплаты, не уменьшающие налоговую базу по НДФЛ в отчетном периоде	1000		
Суммы, не подлежащие налогообложению в отчетном периоде в соответствии со статьей 238 НК РФ	1100		

Наименование показателя	Код строки	ФБ, ФФОМС, ТФОМС	ФСС
Суммы, освобожденные от налогообложения в отчетном периоде в соответствии с пунктом 2 статьи 245 НК РФ	1200		

Наименование показателя	Код строки	ФБ
Примечание: суммы, не включаемые в налоговую базу для исчисления налога в ФБ в отчетном периоде в соответствии с пунктом 3 статьи 245 НК РФ	1300	

Раздел 2.1. **Распределение налоговой базы (с. 0100) и численности физических лиц по интервалам шкалы регрессии**

Сумма	Код строки	Налоговая база за отчетный период (руб.)			Численность физических лиц (чел.)		
		ФБ	ФСС	ФФОМС, ТФОМС	ФБ	ФСС	ФФОМС, ТФОМС
1	2	3	4	5	6	7	8
До 280 000 руб.	010						
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	020	—	—	—	—	—	—
280 000 руб.	021						
Сумма, превышающая 280 000 руб.	022				×	×	×
Свыше 600 000 руб.	030	—	—	—	—	—	—
Сумма, превышающая 600 000 руб.	032				×	×	×
Итого (с. 010 + + с. 020 + с. 030)	—	—	—	—	—	—	—

Продолжение раздела 2.1. **Распределение налоговой базы (с. 0100) и численности лиц по интервалам шкалы регрессии для налогоплательщиков – организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий и применяющих ставки налога, установленные пунктом 6 статьи 241 НК РФ**

1	2	3	4	5	6	7	8
До 75 000 руб.	050						
От 75 001 руб. до 600 000 руб.	060	—	—	—	—	—	—
1	2	3	4	5	6	7	8
75 000 руб.	061						
Сумма, превышающая 75 000 руб.	062				×	×	×
Свыше 600 000 руб.	070						
600 000 руб.	071						
Сумма, превышающая 600 000 руб.	072				×	×	×
Итого (с. 010 + с. 020 + с. 030)	080	—	—	—	—	—	—

Раздел 3. **Сведения, необходимые для применения налогоплательщиками налоговой льготы, установленной подпунктом 1 пункта 1 статьи 239 НК РФ**

№ п/п	ФИО	Справка (выписка из справки) учреждения медико-социальной экспертизы, врачебно-трудовой экспертной комиссии		Сумма выплат и иных возмещений по каждому физическому лицу — инвалиду (руб.)				
		Дата выдачи	На какой срок установлена инвалидность	Всего за отчетный период	В том числе за последние три месяца отчетного периода	Из них		
						1-й месяц	2-й месяц	3-й месяц
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Раздел 3.1. **Расчет соответствия условий на право применения налоговых льгот, установленных абзацами вторым и третьим подпункта 2 пункта 1 статьи 239 НК РФ**

Наименование показателя	Код строки	Последние 3 месяца отчетного периода		
		1-й месяц	2-й месяц	3-й месяц
1	2	3	4	5
I. Для общественных организаций инвалидов (в том числе созданных как союзы общественных организаций инвалидов)				
1	2	3	4	5
Численность членов организаций, всего (чел.)	110			
из них: численность инвалидов и их законных представителей (чел.)	120			
Удельный вес (%) (с. 120/с. 110) × 100	130			
II. Для организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов				
Средняя списочная численность, всего (чел.)	140			
из них: средняя списочная численность инвалидов (чел.)	150			
Удельный вес (%) (с. 150/с. 140) × 100	160			
Фонд оплаты труда, всего (руб.)	170			
из них заработная плата инвалидов (руб.)	180			
Удельный вес заработной платы инвалидов (%) (с. 180/с. 170) × 100				

Литература

1. Федеральный закон от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования».

2. Федеральный закон от 29 декабря 2006 года № 257-ФЗ «О внесении изменений в статьи 217 и 238 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

3. Федеральный закон от 30 декабря 2006 года № 268-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

4. Федеральный закон от 16 мая 2007 года № 76-ФЗ «О внесении изменений в статьи 224, 275 и 284 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

5. Федеральный закон от 24 июля 2007 года № 216-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации».

6. Приказ Минфина России от 14 ноября 2006 года № 146н «Об утверждении формы налоговой декларации по акцизам на подакцизные товары, за исключением табачных изделий, налоговой декларации по акцизам на табачные издания и порядков их заполнения».

7. Приказ Минфина России от 29 декабря 2006 года № 185н «Об утверждении налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых и порядка ее заполнения».

8. Приказ Минфина РФ от 9 января 2007 года № 1н «О внесении изменений в Приказ Минфина РФ от 7 февраля 2006 г. № 24н “Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций и порядка ее заполнения”».

9. Приказ Минфина России от 12 февраля 2007 года № 15н «О внесении изменений в приказ Минфина России от 3 марта 2005 года № 29н “Об утверждении формы налоговой декларации по водному налогу и порядка ее заполнения”».

10. Приказ Минфина России от 21 ноября 2007 года № 113н «О внесении изменений в приказ Минфина России от 7 ноября 2006 года № 136н “Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и порядка ее заполнения”».

11. Приказ Минфина России от 17 декабря 2007 года № 132н

«Об утверждении формы налоговой декларации по единому социальному налогу для индивидуальных предпринимателей, адвокатов, нотариусов, занимающихся частной практикой, и порядка ее заполнения».

12. Приказ ФНС России от 20 декабря 2007 года № ММ-3-04/689@ «О внесении изменений и дополнений в приказ ФНС России от 13 октября 2006 года № САЭ-3-04/706@».

13. Приказ Минфина России от 29 декабря 2007 года № 163н «Об тверждении формы налоговой декларации по единому социальному налогу для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам, и порядка ее заполнения».

14. Приказ Минфина России от 20 февраля 2008 года № 27н «Об утверждении форм налоговой декларации и налогового расчета по авансовому платежу и налогу на имущество организаций и порядка ее заполнения».

15. *Вещунова Н. Л.* Бухгалтерский и налоговый учет: Учебник. 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби: Проспект, 2008. – 848 с.

16. *Евстигнеев Е. Н.* Налоги и налогообложение. 4-е изд. – СПб.: Питер, 2007. – 288 с.

17. Налоги и налогообложение: Учеб. для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика» / И. А. Майбуров и др.; под ред. И. А. Майбурова. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 511 с.

18. *Паклар А. Н.* Налоговый учет. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юстицинформ, 2007. – 544 с.

19. *Сердюков А. Э., Валкова Е. С., Тарасевич А. Л.* Налоги и налогообложение: Учеб. для вузов. – СПб.: Питер, 2005. – 752 с.

20. *Черник Д. Г.* Налоги и налогообложение: Учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / Д. Г. Черник и др.; под ред. Д. Г. Черника. – М.: ЮНИТИ-ДАнА, 2007. – 311 с.

21. СПС «Консультант-Плюс».

notes

Примечания

1

Паклар А. Н. Налоговый учет. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юстицинформ, 2007. – С. 103.

2

Паклар А. Н. Налоговый учет. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юстицинформ, 2007. – 544 с.

3

Паклар А. Н. Налоговый учет. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юстицинформ, 2007. – 544 с.

4

Налоги и налогообложение: Учеб. для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика» / И. А. Майбуров и др.; под ред. И. А. Майбурова. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – С. 259.

5

Налоги и налогообложение… – С. 246.

6

Налоги и налогообложение… – С. 268.

Налоги и налогообложение… – С. 276–278.

8

Налоги и налогообложение… – С. 287.

9

Налоги и налогообложение… – С. 291.

Паклар А. Н. Налоговый учет. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юстицинформ, 2007. – 544 с.